

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PPG MESTRADO EM CONTABILIDADE

ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER E AS FINALIDADES PERCEBIDAS PARA  
AS PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: ESTUDO EMPÍRICO COM EMPRESAS DA  
CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO PARANÁ

Esmael Almeida Machado

Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

CURITIBA

2008

Márcia Helena Mendonça  
Reitora da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Vicente Pacheco  
Diretor em exercício do Setor de Ciências Sociais Aplicadas

Lauro Brito de Almeida  
Coordenador do Programa de Pós graduação em Contabilidade

**“ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER E AS FINALIDADES PERCEBIDAS PARA AS PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EMPÍRICO COM EMPRESAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO PARANÁ.”**

**ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.**



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA  
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA  
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA  
PRESIDENTE**



**PROF. DR. LUIZ PANOCA  
MEMBRO**



**PROF. DR. DIÓGENES DE SOUZA BIDO  
MEMBRO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PPG MESTRADO EM CONTABILIDADE

**ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER E AS FINALIDADES PERCEBIDAS  
PARA AS PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: ESTUDO EMPÍRICO COM  
EMPRESAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO PARANÁ**

AUTOR: ESMAEL ALMEIDA MACHADO

ORIENTADOR: PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA

Dissertação apresentada como requisito parcial  
ao PPG Mestrado em Contabilidade do Setor  
de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade  
Federal do Paraná, para obtenção do título de  
Mestre em Contabilidade.

CURITIBA

2008

A minha esposa,  
Vasti Ferreira Campos Almeida  
pelo amor, carinho e  
apoio dedicados a mim em todos  
os momentos de minha vida.

## AGRADECIMENTOS

É com satisfação que registro neste espaço o nome de pessoas que estiveram presentes durante os 22 meses em que fui aluno do Mestrado em contabilidade da UFPR e que, independente da intensidade da contribuição, serão lembradas com imenso apreço e respeito. São amigos e amigas que acrescentei ao meu patrimônio, resultado de um período de operações de sucesso:

Ademir Clemente

Daniel Ramos Nogueira

Fábio Miguel da Costa

Gerson João Valeretto

Joelma de Souza Passos de Oliveira

Jorlene Salome Kultchek

Lauro Brito de Almeida (orientador, incentivador e conselheiro)

Léo Raifur

Luiz Panhoca

Rafael Borges Morch

Agradecimento especial não poderia faltar aos demais funcionários da universidade que viabilizaram os momentos de estudo nas idas e vindas a biblioteca e aos demais setores da UFPR.

**"Planos não são nada; planejamento é tudo."**

*Dwight D. Eisenhower*

## RESUMO

No Brasil, a expansão do PIB após o ano de 2004 foi acompanhada de maior disponibilidade e oferta de crédito. Verificou-se uma conjuntura favorável para empresas do setor de construção civil, aumentando sua captação de recursos no mercado de capitais, ampliando seus investimentos. Nesse cenário, percebeu-se que o PIB do setor de construção civil manteve-se superior ao consolidado em nível nacional, com tendência de crescimento para os próximos anos. Assim, dada a importância do segmento de obras residenciais para a economia, bem como seu alcance social, as técnicas de gerenciamento, práticas de gestão de custos e estratégias de competição dessas empresas constituem objetos de estudo de grande relevância. Desta maneira, considerando-se a tipologia proposta por Porter (2004), busca-se responder a questão de pesquisa: Há diferença entre as empresas de edificação residencial quanto a finalidade de utilização das práticas de gestão de custos no suporte às suas estratégias? Para alcançar os resultados esperados a metodologia empregada na presente dissertação, de acordo com a classificação proposta por Cooper e Schindler (2003), utilizando-se o procedimento de interrogação/comunicação por meio de questionário. Trata-se de uma pesquisa descritiva, pois busca descrever e analisar possíveis diferenças entre as empresas da amostra quanto as finalidades percebidas para as práticas de gestão de custos empregadas. O instrumento de coleta foi categorizado em blocos, sendo o primeiro denominado de Estratégia (BE) e composto por 8 afirmativas. Estas variáveis foram elaboradas para identificar a estratégia adotada pela empresa, consistindo, portanto no construto para dimensionar a opção estratégica. As questões desse Bloco foram consubstanciadas nas discussões teóricas de Porter (1992; 2004) acerca das estratégias genéricas que caracteriza as possibilidades de competição utilizadas por empresas em determinado segmento. O segundo bloco, denominado de gestão de custos, que compreendeu afirmativas quanto a práticas de gestão de custos. Esse bloco foi composto de afirmativas consubstanciadas nos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998). A coleta de dados computou 54 empresas com atuação no segmento de Edificações Residenciais. Além de análise descritiva, foram realizados: i) teste de Qui-quadrado para averiguar a aderência da amostra a população; ii) teste de *Mann-Whitney U*; iii) teste de *Kruskal-Wallis*; iv) Análise Fatorial; v) Análise de *Clusters*; e vi) correlação de *Spearman*. Em termos gerais inferiu-se que: i) as empresas qualificadas com posicionamento estratégico de diferenciação apresentaram maiores médias nos *ranks* formados no teste de *Mann-Whitney*, tanto para a variável que indicava finalidade de planejamento e controle de custos, quanto para variável que indicava a finalidade de acompanhamento dos resultados, de maneira que o *p-value* para o referido teste apresentou-se abaixo de 0,05 apenas com relação as empresas qualificadas com posicionamento estratégico de enfoque; e ii) a ausência de correlação verificada entre as variáveis de finalidade de planejamento e controle de custos e a variável de estratégia de enfoque contrariam as conclusões de Chenhall (2003), para o qual as empresas com posicionamento estratégico de baixo custo teriam uma tendência maior em adotar controles gerenciais com foco em controle de custos, orçamentos e controles orçamentários rígidos, quando comparadas a empresas com estratégia de diferenciação.



## ABSTRACT

In Brazil, the expansion of GDP after the year 2004 was accompanied by greater availability and supply of credit. There was an opportunity for companies in the sector of construction, increasing its fund-raising to the capital market, expanding their investments. In this scenario showed that the GDP of the civil construction sector has remained higher than the consolidated at the national level and the trend of growth for the coming years. Thus, given the importance of the residential segment of works for the economy and its social impact, the techniques of management, management practices and strategies for cost-of-competition these companies are objects of study of great importance. Thus, considering the type proposed by Porter (2004), try to answer the question of research: There are differences between companies of residential building as the purpose for using the cost-management practices in support of their strategies? To achieve the expected results in the methodology used in this thesis, according to the classification proposed by Cooper and Schindler (2003), using the procedure for interrogation / communication via questionnaire. This is a descriptive research because search describe and analyze possible differences between companies in the sample perceived as the purposes for the costs of management practices employed. The instrument of collection has been categorized into blocks, the first being called Strategy (BE) and by 8 affirmative compound. These variables were prepared to identify the strategy adopted by the company, and, therefore in size to construct a strategic option. The issues that were embodied in Block theoretical discussions of Porter (1992, 2004) about the general strategies that characterized the potential for competition used by companies in a given segment. The second block, called management of costs, which included statements about management practices of cost. This block is composed of statements made in studies of Chenhall and Langfield-Smith (1998). The data collection computo 54 companies with expertise in the segment of Residential Buildings. In addition to descriptive analysis has been made: i) Qui-quadrado test to ascertain the adherence of the sample, ii) test, Mann-Whitney U iii) the Kruskal-Wallis test, iv) Factor Analysis; v) Analysis of Clusters; and vi) Spearman's correlation. Overall inferred that: i) companies with qualified strategic positioning of differentiation had higher averages in the ranks trained in the Mann-Whitney test for both the variable that stated purpose of planning and controlling costs, as variable for which detailed the purpose of monitoring the results, so that the *p-value* for this test proved to be less than 0.05 only with respect to qualified companies with strategic positioning of focus, and ii) the lack of correlation found between the variables of purpose of planning and control of costs and the variable focus of the strategy against the findings of Chenhall (2003), for which companies with strategic positioning at low cost would have a greater tendency to adopt controls management with a focus on controlling costs, budgets and strict budgetary controls, compared with the business strategy of differentiation.

## SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS .....	9
LISTA DE TABELAS .....	10
LISTA DE GRÁFICOS .....	12
LISTA DE ILUSTRAÇÕES .....	13
1 INTRODUÇÃO .....	15
1.1 Conexão teórica e escopo de estudo.....	17
1.2 Problema e objetivos de pesquisa.....	19
1.3 Hipóteses de pesquisa.....	19
1.4 Justificativa e contribuições .....	20
1.5 Delimitações.....	21
1.6 Organização da dissertação .....	22
2 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E GESTÃO DE CUSTOS .....	23
2.1 Perspectiva multidimensional sobre estratégia .....	24
2.1.1 Planejamento estratégico e administração estratégica .....	25
2.1.2 Aspectos da hierarquia de estratégias.....	26
2.1.3 Determinação da vantagem competitiva .....	27
2.2 a tipologia proposta por porter .....	28
2.2.1 Dimensões da estratégia competitiva .....	30
2.2.2 Grupos estratégicos .....	32
2.3 Abordagem da Gestão de Custos .....	33
2.4 Estratégia e Gestão de Custos: estudos recentes .....	35
3 DESIGN OPERACIONAL DA PESQUISA .....	39
3.1 Caracterização da população e amostra .....	39
3.2 Instrumento de coleta dos dados .....	41
3.3 Detalhamento da coleta de dados.....	45
3.4 Tratamento dos dados .....	46
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....	49

4.1 Perfil dos respondentes.....	49
4.2 Perfil das empresas.....	50
4.3 Homogeneidade e aderência da amostra .....	54
4.4 Posicionamento estratégico .....	61
4.5 Finalidade das práticas de gestão de custos .....	69
4.5.1 Teste da 1ª Hipótese .....	74
4.5.2 Teste da 2ª Hipótese .....	75
4.5.3 Teste da 3ª Hipótese .....	75
4.6 Comparação dos resultados.....	76
 5 CONCLUSÕES.....	 78
5.1 Implicações gerenciais .....	79
5.2 Implicações acadêmicas.....	79

## LISTA DE QUADROS

Quadro nº 1 – Relatório eletrônico de entrega do questionário .....	43
Quadro nº 2 – Detalhamento e composição do questionário .....	44
Quadro nº 3 – Síntese da análise de dados.....	47
Quadro nº 4 – Comparação dos resultados às hipóteses .....	76

## LISTA DE TABELAS

Tabela nº 1 – Sexo dos respondentes .....	49
Tabela nº 2 – Formação acadêmica dos respondentes .....	49
Tabela nº 3 – Segunda formação acadêmica dos respondentes .....	50
Tabela nº 4 – Faixa etária dos respondentes .....	50
Tabela nº 5 – Utilização da contabilidade de custos e dos métodos de custeio .....	51
Tabela nº 6 – Início das atividades operacionais das empresas .....	51
Tabela nº 7 – Teste de <i>Mann Whitney</i> para verificar se há diferenças nas respostas do questionário em função da idade das empresas: bloco de estratégia.....	52
Tabela nº 8 – Teste de <i>Mann Whitney</i> para verificar se há diferenças nas respostas do questionário em função da idade das empresas: bloco de gestão de custos .....	53
Tabela nº 9 – Teste de <i>Mann Whitney</i> para verificar se há diferenças nas respostas em função do período em que o questionário foi respondido: bloco de estratégia .....	55
Tabela nº 10 – Teste de <i>Mann Whitney</i> para verificar se há diferenças nas respostas em função do período em que o questionário foi respondido: bloco de gestão de custos .....	56
Tabela nº 11 – Teste de qui-quadrado para verificar a aderência da amostra em relação ao casos de empresas do segmento de edificação residencial.....	57
Tabela nº 12 – Teste de qui-quadrado para verificar a aderência da amostra em relação ao casos de empresas por porte econômico .....	58
Tabela nº 13 – Distribuição de frequência das respostas: bloco de estratégia.....	59
Tabela nº 14 – Distribuição de frequência das respostas: bloco de gestão de custos .....	60
Tabela nº 15 – Teste de KMO e <i>Bartlett</i> para avaliar aplicabilidade de Análise Fatorial: .....	61
Tabela nº 16 – Autovalores extraídos pelo método de componentes principais:.....	62
Tabela nº 17 – Comunalidades calculadas entre as.....	63
Tabela nº 18 – Força da carga fatorial desejada.....	64
Tabela nº 19 – Matriz de cargas fatoriais antes e após a rotação Varimax:.....	65
Tabela nº 20 – Resultado para o teste do <i>Alpha de Cronbach</i> :.....	66
Tabela nº 21 – <i>Mean Rank</i> para a cada variável de estratégia considerada: 3 clusters .....	67
Tabela nº 22 – <i>Mean Rank</i> para a cada variável de estratégia considerada: 2 clusters .....	68
Tabela nº 23 – Teste de KMO e <i>Bartlett</i> para avaliar aplicabilidade de Análise Fatorial: .....	69

Tabela nº 24 – Autovalores extraídos pelo método de componentes principais:.....	70
Tabela nº 25 – Comunalidades calculadas entre as.....	71
Tabela nº 26 – Matriz de cargas fatoriais antes e após a rotação Varimax:.....	72
Tabela nº 27 – Resultado para o teste do <i>Alpha de Cronbach</i> :.....	73
Tabela nº 28 – Rank médio estabelecido entre os clusters para cada finalidade de aplicação percebida pelas práticas de gestão de custos.....	73
Tabela nº 29 – Ranking para finalidade percebida: Diferenciação x Baixo Custo.....	75
Tabela nº 30 – Ranking para finalidade percebida: Diferenciação x Enfoque.....	75
Tabela nº 31 – Ranking para finalidade percebida: Baixo Custo x Enfoque.....	76
Tabela nº 32 – Correlação entre as variáveis de estratégia e as variáveis de finalidade das práticas de gestão de custos.....	77

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico nº 1 – PIB Brasil X PIB Construção Civil.....	16
Gráfico nº 2 – Distribuição das respostas aos questionários.....	54
Gráfico nº 3 – Critério de <i>Scree</i> para seleção de fatores: Bloco de estratégia.....	63
Gráfico nº 4 – Critério de <i>Scree</i> para seleção de fatores: bloco de gestão de custos.....	70

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração n° 2 – Estratégias genéricas.....	30
Ilustração n° 3 – Fórmula para calcular amostra em populações finitas.....	40
Ilustração n° 4 – Cálculo da amostra conforme informações do SINDUSCON/PR.....	40
Ilustração n° 5 – Reprodução da tela inicial do questionário <i>on line</i> .....	42





## 1 INTRODUÇÃO

O crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil após o plano econômico do governo federal para estabilização da economia, em 1994, foi inferior à média mundial observada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), exceto nos anos de 1995 e 2007. Verifica-se que as estimativas do FMI para o ano de 2008 indicam que a soma do valor adicionado dos diversos setores da economia brasileira resultarão numa variação de 4,8% a.a. do PIB, alcançando, pelo segundo ano consecutivo, um índice de crescimento superior ao da média mundial, estimada em 3,7% a.a. (MORCH *et. al.*, 2008).

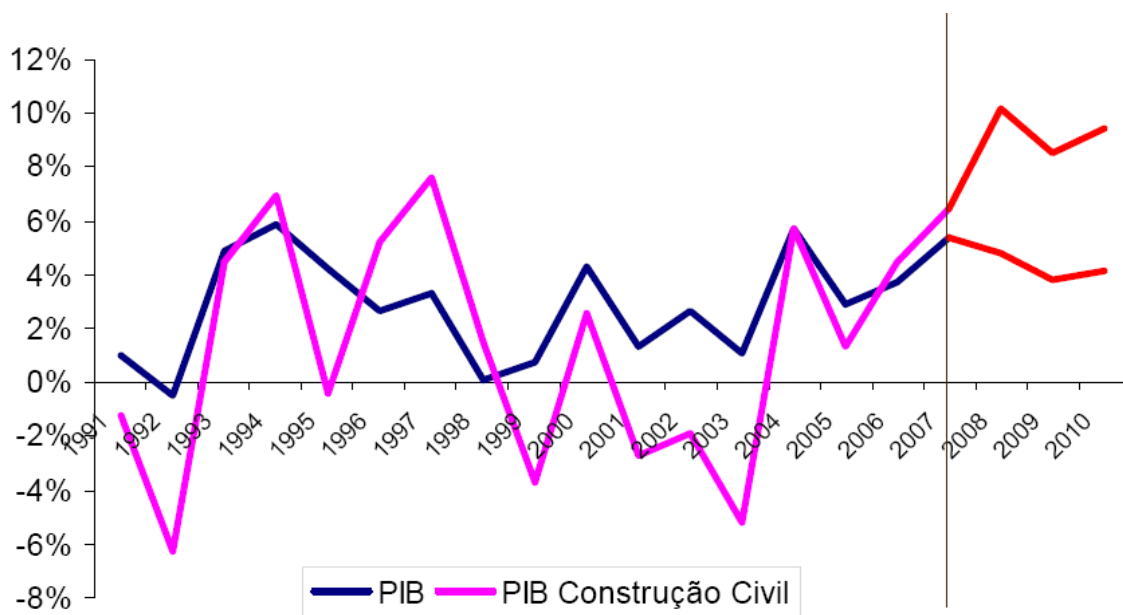
Entretanto, cabe ressaltar que a taxa de crescimento estimada para China, Rússia e Índia é 9,3% a.a., 6,8% a.a. e 7,9% a.a. respectivamente para o ano de 2008, assim, entre os países emergentes com maior capacidade de desenvolvimento na atualidade, o Brasil apresenta o menor desempenho (FMI, 2008).

Entretanto, apesar do menor crescimento entre os demais integrantes do BRIC<sup>1</sup>, a expectativa é que o Brasil consiga crescer nos próximos anos a taxas semelhantes às de 2007 e 2008, estabelecendo uma tendência de crescimento a taxas superiores à média estimada pelo FMI para o PIB mundial (MORCH *et. al.*, 2008).

Tal crescimento na geração de riquezas é acompanhado da ampliação de investimentos em áreas como infra-estrutura, na qual o setor de construção civil é um dos atores de destaque. A esse respeito, à tendência de crescimento do PIB brasileiro a partir de 2007, pode-se relacionar o crescimento do setor da construção civil, especialmente entre os anos de 2006 a 2008, período em que o PIB do setor apresentou crescimento superior ao verificado para o consolidado em nível nacional. Projeta-se que para os próximos anos essa tendência permanecerá, conforme revelam as projeções do banco Bradesco divulgadas pela Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP) e representada no Gráfico nº 1 (ABCP, 2008).

---

<sup>1</sup> A sigla BRIC é utilizada para referenciar Brasil, Rússia, Índia e China.



**Gráfico n° 1 – PIB Brasil X PIB Construção Civil**

FONTE: ABCP (2008)

Observa-se que no Estado do Paraná a indústria da construção civil gerou em 2006 R\$ 4,5 bilhões de receita líquida, em valores monetários da época. O pessoal ocupado no setor, indicador sensível ao desempenho econômico das empresas, era de 62.759 pessoas em 31 de dezembro de 2004, avançando para 64.815 em 31 de dezembro de 2005 e 63.916 em 31 de dezembro de 2006 (IBGE, 2007 *apud* MACHADO *et. al.*, 2008b; IBGE 2008). Verifica-se que tal comportamento em relação ao número de postos de trabalho é compatível com o nível de variação do PIB do setor, apresentado no gráfico 1.

A Pesquisa Anual da Construção (PAIC), na qual o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) investiga 54 produtos, agregando-os em quatro grandes grupos: obras residenciais; edificações industriais, comerciais e outras edificações não-residenciais; obras de infra-estrutura; e outras obras (MACHADO *et. al.*, 2008b).

As informações de crescimento e emprego descritas para caracterizar o cenário atual do setor de construção civil no Estado do Paraná, integram a publicação oficial mais recente acerca do assunto. Em relação ao grupo de obras residenciais verifica-se que havia em 2005 uma carência de 7,8 milhões de moradias, significando que o estoque de habitações deveria estar 14,7% acima do observado (FGV PROJETOS, 2007). Para suprir essa deficiência, seriam necessários investimentos da ordem de R\$ 461 bilhões (projeção baseada em valores de 2005)

num período de 16 anos (FGV PROJETOS, 2007). De acordo com o Banco Central, em 2005 o montante de recursos para financiamento de moradias foi de apenas R\$ 4,9 bilhões.

Acrescenta-se que nesse contexto de expectativas de crescimento do país, verificou-se a expansão do crédito disponível, havendo inclusive a ampliação no número de empresas do setor de construção civil que têm decidido captar recursos para financiamento por meio da venda de ações no mercado primário da bolsa de valores de São Paulo (BOVESPA).

Entre os anos de 2006 e 2007 18 (dezoito) empresas captaram recursos na BOVESPA, por meio de *Initial Public Offering* (IPO). Até 2005 haviam 7 (sete) empresas do setor com ações negociadas na BOVESPA, verificando-se dessa maneira que as decisões de investimento das empresas foram tomadas em um cenário de obtenção de crédito (BOVESPA). De acordo com a Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP), a abertura de capital dessas empresas representou a injeção de R\$ 45 bilhões em recursos para construção civil nos anos de 2007 e 2008 (ABCP, 2008).

Assim, tendo-se como pano de fundo a conjuntura da construção civil considera-se que as técnicas de gerenciamento, segmentos de atuação, práticas e finalidades da gestão de custos e estratégias de competição nas empresas do grupo de obras residenciais representam fronteiras a serem desbravadas, sendo áreas promissoras e um campo de pesquisa a ser explorado no Brasil.

## **1.1 CONEXÃO TEÓRICA E ESCOPO DE ESTUDO**

Verifica-se que a associação entre estratégia e desempenho empresarial, passou a ser foco das pesquisas em administração a partir de 1975, com enfoque em questões práticas e levantamentos empíricos (ROBINSON JR; PEARCE II, 1988). Foi nesse contexto que Miles e Snow (1978) e Porter (1980)<sup>2</sup> formularam suas tipologias de estratégia genérica.

---

<sup>2</sup> Em relação ao livro “Estratégia Competitiva” que Porter editou em 1980, utiliza-se nessa dissertação a edição de 2004.

No entendimento de Robinson Jr e Pearce II (1988) tais proposições possibilitaram pesquisar as características estratégicas das empresas a partir de padrões de comportamento, constituindo-se também em maneiras de classificar e comparar organizações que atuam no mesmo setor. Porter entendeu que o conteúdo de seu trabalho serviria de base para a elaboração da estratégia nas organizações (PORTER, 2004).

Mintzberg e Quinn (2001) comentam que as estratégias genéricas propostas por Porter (2004) contemplam variáveis úteis para identificar a essência de um negócio, e, por isso, o emprego frequente de sua proposição. No campo da pesquisa, a tipologia é importante porque permite a possibilidade de que empresas sejam diferenciadas em função do seu desempenho (MURRAY, 1998).

Destaca-se a influência da proposta teórica de Porter (2004) acerca da estratégia competitiva genérica ao comportamento organizacional estratégico (CAMPBELL-HUNT, 2000). Hill (1988) considera que o modelo de Porter (2004) é aplicável a diversos setores. Apesar da proposta de estratégias genéricas não ter tido origem na tipologia de Porter (2004), sua proposta está entre as mais conhecidas (MINTZBERG, 2001b).

Miles e Snow (1978) argumentam que as estratégias genéricas podem ser corporativas ou competitivas. Quando o foco é a empresa multidivisionada e diversificada, em que o problema a ser respondido é onde competir aplica-se o conceito de estratégias corporativas. Quando a questão envolve a competição em uma determinada indústria, é o que deve ser considerado o conceito de estratégias competitivas (MILES, SNOW; 1978). Baseando-se nesse entendimento, este trabalho situa seu foco nas estratégias competitivas, adotando-se a tipologia de Porter (2004) porque pretende-se estudar apenas o setor de obras residenciais, dentre os setores que compõe a indústria da construção civil.

Na abordagem de Porter (2004) o planejamento e a implementação das estratégias demandam, entre outras informações, as relativas ao custo. De acordo com Shank e Govindarajan (1997), frequentemente estão além da fronteira do ambiente interno da empresa. Nessa perspectiva, portanto, verifica-se o envolvimento entre estratégias genéricas e a gestão de custos. Traduz-se por envolvimento o que Mintzberg (2000) entende um processo de relação recíproca entre estrutura e estratégia. Nesse processo a gestão de custos da empresa deve estar orientada pela estratégia organizacional, sendo o fator que alicerça o caminho para ganhos de

competitividade (MACHADO *et. al.*, 2008a).

## **1.2 PROBLEMA E OBJETIVOS DE PESQUISA**

Estudos de questões que envolvem práticas de gestão de custos e sua relação com as estratégias competitivas conduzem ao entendimento de quais informações devem ser fornecidas aos gestores como proposta de fortalecer o posicionamento estratégico da entidade. Considerando a caracterização do posicionamento estratégico da empresa em função das estratégias genéricas de Porter (2004), o problema que motiva este estudo é:

- Há diferenças entre as empresas de edificação residencial quanto à finalidade de utilização das práticas de gestão de custos no suporte às suas estratégias?

Tem como objetivo geral o seguinte:

- Identificar se a adoção de estratégias genéricas apresenta diferenças em relação a finalidade que as empresas atribuem as suas práticas de gestão de custos;

Como objetivos específicos, este estudo busca:

- Contextualizar a fundamentação teórica sobre estratégias genéricas e práticas de gestão de custos a partir de estudos anteriores;
- Segregar as empresas em função da estratégia adotada;
- Construir categorias de análise da estratégia competitiva e das finalidades atribuídas para as práticas de gestão de custos.

## **1.3 HIPÓTESES DE PESQUISA**

Pesquisas com foco em práticas de gestão de custo e estratégias de competição têm merecido

atenção freqüente entre autores de Administração e Contabilidade (SIMMONDS, 1981; DENT, 1990; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997; ROSLENDER e HART, 2003; PORTER, 2004) os quais sugerem haver relação entre as práticas de gestão de custos e determinadas opções de estratégia empresarial. Na tipologia de estratégia genérica proposta por Porter (2004) a posição de competição - baixo custo, diferenciação e enfoque – pode ser adotada por uma empresa para combater as forças de mercado e assumir posição de liderança. Nesse sentido, propõe-se as seguintes hipóteses de pesquisa:

- H1: As empresas que adotam a estratégia de diferenciação atribuem finalidade diferente para as práticas de gestão de custos em relação àquelas que adotam estratégia de baixo custo;
- H2: As empresas que adotam a estratégia de diferenciação atribuem finalidade diferente para as práticas de gestão de custos em relação àquelas que adotam estratégia de enfoque;
- H3: As empresas que adotam a estratégia de baixo custo atribuem finalidade diferente para as práticas de gestão de custos em relação àquelas que adotam estratégia de enfoque;

#### **1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES**

A reciprocidade existente entre estrutura e estratégia é evidenciada por Langfield-Smith (1997), Wijewardena e Zoysa (1997) e Cadez e Guilding (2007). Estes autores apresentam a relação entre as práticas de gestão de custos e estratégias organizacionais como forma de obter vantagem competitiva. É, inclusive, da integração dos conhecimentos de contabilidade gerencial e gestão organizacional que se desenvolveu uma denominação para essa associação de conhecimentos, classificada como Contabilidade Gerencial Estratégica, originalmente *Strategic Management Accounting* (SMA) (NAKAGAWA, 2000).

Autores como Shank e Govindarajan (1997) ao enfatizar o relacionamento da gestão de custos com a estratégia organizacional, passaram a adotar o conceito da Gestão Estratégica de

Custos, nomenclatura que atualmente é aceito nas áreas de contabilidade e administração. O significado de gestão de custos, neste estudo, é intercambiável com Gestão Estratégica de Custos, que, conforme Cadez e Guilding (2007, p. 3), “[...] compreende um conjunto de técnicas de contabilidade de custos estrategicamente orientadas”.

Tendo-se por base tais considerações, o presente estudo, de natureza exploratória, contribui para o entendimento de como as estratégias competitivas genéricas no setor da construção civil, fortemente afetado por variáveis de custo, relacionam-se com as práticas de gestão de custos.

Assim, neste estudo empírico analisa-se o setor no Estado do Paraná, pela conveniência de proximidade com os casos que serão observados, compostos a partir de amostra representativa, bem como pela representatividade do setor na economia paranaense, assim como na economia nacional.

Portanto, as contribuições desta pesquisa terão replicações tanto gerenciais quanto acadêmicas, pois estarão sendo exploradas especialmente as possibilidades de apoio às organizações com vistas a concatenação entre a estrutura organizacional, aqui pesquisada apenas sobre a perspectiva da gestão de custos, e sua estratégia competitiva.

## **1.5 DELIMITAÇÕES**

BORTOLOCCI (2008) destaca que no processo de planejamento de investigações científicas deve-se observar a extensão em que é factível o aprofundamento no tema, sob pena de inviabilizar a pesquisa por incorrer na subestimação quanto à amplitude do assunto. Por esse motivo, é razoável admitir que a presente pesquisa possua as seguintes delimitações:

- 1ª delimitação: O estudo será desenvolvido considerando amostra formada a partir das empresas que atuam no segmento de edificações residenciais associadas ao SINDUSCON/PR. Assim, a extensão dos resultados limita-se apenas a esse universo.
- 2ª delimitação: Para caracterizar o posicionamento estratégico das empresas em



questão, utiliza-se a tipologia proposta por Porter (2004), não sendo intenção da pesquisa averiguar se há outra tipologia de estratégias genéricas que poderia igualmente adaptar-se a configuração do setor analisado.

- 3ª delimitação: Em relação às práticas de gestão consideradas, não é intenção realizar um inventário das práticas utilizadas pelas empresas do setor, e sim, verificar se as empresas atribuem finalidade diferenciada às práticas de planejamento estratégico, sistemas orçamentários para planejamento e controle, técnicas de custo-volume-lucro para decisão, citadas por Chenhall e Langfield-Smith (1998);

## **1.6 ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO**

A dissertação apresenta-se composta nos próximos capítulos de uma contextualização teórica acerca da tipologia de estratégia competitiva proposta por Porter (2004), situando a discussão quanto aos estudos realizados acerca da Estratégia e da Gestão de Custos. A seguir, no terceiro capítulo detalham-se aspectos metodológicos percorridos no processo de levantamento e análise dos dados para, posteriormente, no quarto capítulo, serem realizadas as discussões acerca dos resultados da pesquisa empírica. No último capítulo, são apresentadas as reflexões finais considerações finais, a guisa de conclusões.

## 2 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E GESTÃO DE CUSTOS

A estratégia, no contexto organizacional, é objeto de estudos e pesquisas acadêmicas desde os trabalhos de Chandler Jr, a partir de 1962, Ansoff e Christense *et. al.*, a partir de 1965 conforme relata Hoskisson *et. al.* (1999). Em concordância com esse autor, Montgomery e Porter (1998), fazendo referência aos trabalhos iniciais no campo da estratégia, destacam que o trabalho de autores como Andrews e Christensen, Igor Ansoff, Alfred D. Chandler e Peter Drucker deram ao tema “estratégia” papel de destaque entre as práticas gerenciais.

A relevância discutida por esses autores também é apresentada por Ansoff (1990), que destaca que o ambiente global, ao passar por mudanças significativas, tornou-se inconstante. O autor ainda menciona que tais mudanças vêm acontecendo em ciclos menores de tempo, transformando mais complexo o mundo empresarial. O reflexo dessa conjuntura para as empresas foi o desafio de enfrentar a desaceleração do crescimento, queda de rentabilidade e perda de participação de mercado, ocasionando descontinuidade em relação ao passado (ANSOFF, 1990).

Percebe-se pelo contexto em que são referenciados os autores nos parágrafos anteriores que desde os trabalhos iniciados na década de 1960, o estudo da estratégia esteve direcionado a propiciar sintonia entre a empresa e o seu ambiente, compondo no seu bojo decisões importantes para a adequação entre ambos (MINTZBERG *et. al.*, 2000; MONTGOMERY, PORTER; 1998).

Foi justamente no contexto do ambiente que Porter (2004) realizou uma análise da estrutura da indústria e defendeu a tese de que a empresa adota determinada posição estratégica a partir das relações existentes no ambiente dinâmico em que atua. Estas relações envolvem: compradores, fornecedores, produtos substitutos, entrantes potenciais e organizações concorrentes. Assim, a empresa, nesse ambiente, é condicionada a comportamentos de ação e reação como estratégia para sustentar sua posição no mercado, e ainda, ser competitiva.

Enfatiza-se desta maneira que Porter (2004) fundamentou seu estudo das estratégias competitivas apresentando as relações dinâmicas como cinco forças competitivas básicas do

mercado: ameaça de novos entrantes, poder de barganha dos fornecedores, ameaça de produtos e serviços substitutos, poder de barganha dos clientes e rivalidade entre os competidores. Neste sentido, a perspectiva delineada por Porter, na década de 80, possuía fundamentos que ainda hoje são identificáveis no comportamento empresarial, o que conduz Bertero *et. al.* (2005) a afirmarem que o modelo apresentado por Porter é um fundamento para gestão estratégica.

Antecedendo a discussão acerca dos argumentos contidos na tipologia proposta por Porter (2004) apresenta-se a seguir uma visão geral do âmbito da estratégia, sem, entretanto, haver a pretensão de esgotar o assunto.

## **2.1 PERSPECTIVA MULTIDIMENSIONAL SOBRE ESTRATÉGIA**

É consenso que o conceito de estratégia ainda não pode, em sua totalidade, ser compreendido e empregado facilmente, tanto que Ansoff e McDonnell (1993) declaram que seu conceito é fugaz – é carente de significado, mais do que qualquer outro assunto na área de negócios – e um tanto abstrato. É, portanto, um termo multidimensional que abrange vários sentidos.

Mintzberg (2001c) defende que haveria ao menos cinco maneiras para definir estratégia, sendo complementares para compreendê-la: um plano, um padrão, uma posição, uma perspectiva e um truque ou pretexto. No entendimento do autor a estratégia na condição de plano assume o papel de uma ação que pode ser desenvolvida de maneira consciente e deliberada, indicando a direção a ser seguida. Quando vista como um padrão, define-se a estratégia como um comportamento consistente e constante, geralmente por um longo período.

Para Mintzberg (2001c) a estratégia pode, ainda, ser entendida apenas como um pretexto ou artifício que serve para ludibriar um rival. Um exemplo que pode servir para desencorajar a concorrência é o anúncio do aumento da produção a partir de uma nova fábrica. A estratégia é encarada como uma posição quando se trata de uma ação coordenada para que a organização conquiste determinada posição em relação ao seu ambiente de competição. Por último, Mintzberg (2001c, p. 30) descreve a estratégia como uma perspectiva, ou em suas palavras

uma “[...] maneira enraizada de ver o mundo.”, na qual o foco está em olhar a organização numa perspectiva interna.

Mintzberg (2001a), continuando sua contribuição ao estudo da estratégia, enfatiza também a respeito da distinção da estratégia em deliberada e emergente. Na primeira o autor caracteriza a estratégia em função das intenções, sendo deliberada quando estas foram totalmente planejadas. Por outro lado, quando há padrões realizados que não haviam sido pretendidos antecipadamente, surgindo sem um planejamento, qualifica-se como estratégia emergente. Mintzberg (2001a) destaca a importância das estratégias emergentes no âmbito organizacional por considerar que há aprendizado para organização em agir em função de seu ambiente.

Quinn (2001) é outro autor que contribui no entendimento de estratégia como um conceito multidimensional. Segundo o autor, a estratégia engloba todas as principais atividades da organização, legando-a uma característica de unidade, direção e objetivo.

A visão de Porter (2004) a respeito de estratégia, comparativamente com os demais autores, é mais específica. No conceito desse autor a estratégia é definida como “[...] uma configuração de atividades internamente coerente que distingue uma empresa de seus rivais” (PORTER, 2004, p. xv). Assim, as diversas atividades que a empresa realiza (como atender clientes, treinar funcionários ou o processamento de pedidos) são o centro de sua atenção, seguindo a perspectiva da empresa baseada na atividade. Nesse sentido, para Porter (2004), as referidas atividades criam valor para o comprador, mas, geram custos para a organização. É partindo desses preceitos que Porter (1996) diz que a estratégia é uma ação que envolve a criação de uma posição ímpar e valiosa.

### **2.1.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA**

Destaca-se que o conceito de administração estratégica difere do conceito de planejamento estratégico, sendo que, em termos históricos, o conceito do primeiro começa a ser discutido na década de 1970, enquanto do segundo surgiu na década de 1960 (Ansoff, 1990). Segundo Ansoff (1990), a preocupação do planejamento estratégico está na formulação da estratégia da empresa, contemplando um plano para sua implementação, enquanto que a administração

estratégica engloba em seu raio de ação a implementação, a avaliação e o controle envolvendo, portanto, todo o processo.

De acordo com a concepção de Ansoff (1990, p. 243) a administração estratégica “[...] é um processo de ação organizacional”, e consiste na “[...] formulação de estratégias, concepção do potencial da empresa e gestão do processo de implantação de estratégias e potencialidades.” Nesse sentido, enquanto o planejamento se preocupa mais com planos e decisões, a administração estratégica se preocupa mais com a produção de resultados estratégicos. Participando desse entendimento, Gaj (1995), ao comparar o planejamento estratégico com a administração estratégica, salienta que enquanto o primeiro constitui-se num sistema de planejamento, a administração estratégica constitui-se num sistema de ação.

Fischmann e Almeida (1991, p. 25), em concordância com o pensamento de Ansoff (1990), apresentam sua definição de administração estratégica como “[...] o processo de tornar a organização capaz (capacitação) de integrar as decisões administrativas e operacionais com as estratégicas, procurando dar ao mesmo tempo maior eficiência e eficácia à organização.” Esses autores afirmam ainda que “A administração estratégica envolve todas as funções administrativas (planejar, organizar, dirigir e controlar) no nível estratégico da organização” (FISCHMANN, ALMEIDA; 1991, p. 131), abrangendo, portanto, o planejamento estratégico.

### **2.1.2 ASPECTOS DA HIERARQUIA DE ESTRATÉGIAS**

Nas organizações, cada nível hierárquico deve ser compreendido distintamente em termos de seu nível de atuação, havendo, portanto distinção em relação a estratégia de cada nível, ainda que haja relação entre elas (MILES; SNOW, 1978).

Em consonância com esse entendimento, Hofer (1975) defende que as estratégias distinguem-se em três níveis: corporativo, negócios e área funcional. Assim, para esse autor, o processo de estratégia envolve esses três níveis de estratégia, sendo as estratégias corporativas aquelas que definem sobre os negócios em que a empresa deve atuar. Em relação ao nível de negócios o autor entende que o foco é a definição de como competir em determinado setor, sendo que o foco da estratégia da área funcional seria o desenvolvimento, integração e coordenação das

atividades dentro de cada área funcional.

Ainda a respeito desses três níveis de estratégia, Stoner e Freeman (1999) constatarem que as decisões de âmbito comum a toda a organização estão no nível corporativo. Em relação ao nível das unidades de negócios os autores afirmam que deve haver um alinhamento com as decisões de natureza corporativa, enquanto as estratégias funcionais estariam relacionadas às áreas de marketing, finanças e produção, que devem conduzir a estratégia da unidade de negócios.

Complementarmente a esses níveis, Thompson Jr e Strickland III (2004) adicionam a essa hierarquia as estratégias operacionais, que seriam mais especificamente relacionadas às unidades de operação que ocupam os níveis mais básicos da organização.

### **2.1.3 DETERMINAÇÃO DA VANTAGEM COMPETITIVA**

Vantagem competitiva é um conceito da área da estratégia contemporâneo ao surgimento da administração estratégica e já era citado por Ansoff no livro *Corporate Strategy*, em 1965. Segundo Ansoff (1977, p. 93) a vantagem competitiva “Procura identificar propriedades específicas e combinações individuais de produtos e mercados que dão à empresa uma forte posição concorrencial.”

Entretanto, foi a partir do livro de Porter de 1985<sup>3</sup> que o termo vantagem competitiva passou a ocupar espaço central na área de estratégia. No prefácio de seu livro o autor esclarece que a vantagem competitiva enquanto assunto acadêmico havia sido explorada anteriormente, apresentando seu conceito para o termo como sendo o “[...] âmago do desempenho de uma empresa em mercados competitivos” (PORTER, 1992, p. 33), e esclarece ainda que:

A vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma empresa tem condições de criar para os seus compradores. Ela pode tomar a forma de preços inferiores aos da concorrência por benefícios equivalentes ou o fornecimento de benefícios únicos que mais do que compensam um preço prêmio. (PORTER, 1992, p. 4).

Assim, a vantagem competitiva origina-se em atividades que a empresa desempenha.

---

<sup>3</sup> Aqui referenciado em sua edição de 1992.

Segundo Porter (1992) é possível que a empresa alcance vantagem competitiva a partir de estratégia de baixo custo, enfoque ou diferenciação. Pela relevância que adquiriram ao longo do tempo, a tipologia de vantagem competitiva de Porter (1992) será analisada na próxima seção, sem a intenção de esgotar o assunto, mas apenas para dar subsídios ao desenvolvimento desta dissertação.

## **2.2 A TIPOLOGIA PROPOSTA POR PORTER**

Porter (2004) enfatiza que adotar uma estratégia competitiva é optar, deliberadamente, por um conjunto de atividades diferenciadas das estratégias dos concorrentes, com o objetivo de fornecer o produto a um preço único, momento em que a empresa incorre na afirmação de sua posição estratégica. Para Motta (1995), uma vantagem competitiva nasce a partir do valor que a empresa cria para seus clientes. Tal vantagem é materializada em menores preços, bens equivalentes ou bens exclusivos, situação em que a importância do preço é superada pelos benefícios.

No entendimento de Porter (2004), as cinco forças competitivas podem ser contrastadas a partir de três abordagens para fazer frente às demais empresas, denominadas estratégias genéricas: estratégia de liderança em custo, estratégia de diferenciação e estratégia de enfoque. Enquanto as duas primeiras visam conduzir a uma vantagem competitiva em vários segmentos, a estratégia de enfoque tem o objetivo específico de diferenciar a empresa em um determinado segmento (MOTTA, 1995).

A estratégia de liderança em custo é consubstanciada, principalmente, em um rigoroso controle dos custos e despesas, otimizando-os nas áreas de assistência pós-venda, vendas e publicidade. O reflexo desse esforço é a manutenção de custo inferior ao praticado pelos concorrentes, sendo este o fundamento de toda a estratégia, que, entretanto, também considera questões como qualidade e serviços ao cliente, entre outras.

Para se adotar uma posição estratégica de com base em custos baixos, faz-se necessária a existência de um grupo comprador que possua tais exigências passíveis de atendimento em relação aos demais integrantes do mercado. O mesmo ocorre em relação à adoção de uma

estratégia de enfoque baseada em diferenciação, devendo então haver um grupo de compradores dispostos a consumirem produtos com atributos diferenciados.

Na tipologia proposta por Porter (2004) há, ainda, a estratégia genérica identificada pela diferenciação, ou seja, diferenciar o produto ou serviço que a empresa oferece criando algo, uma identidade para o produto ou serviço, materializando, desta maneira, um produto direcionado para atender a clientes com necessidades específicas. Assim, a diferenciação se configura como uma estratégia competitiva capaz de atender a necessidades e preferências de clientes ecléticos que podem ser satisfeitos por produtos personalizados, podendo pesar, na decisão de compra, os atributos do produto em detrimento do preço (MURRAY, 1988).

A adoção da estratégia de diferenciação pode ser operacionalizada de várias maneiras. Pode, por exemplo, haver diferenciação por meio da marca, das especificidades do produto, de serviços personalizados, de serviços de pré e pós-venda, de alternativas de financiamento, dentre outras (PORTER, 2004; MURRAY, 1988).

Porter (2004, p. 39) afirma que “a diferenciação proporciona isolamento contra a rivalidade competitiva devido à lealdade dos consumidores com relação à marca, como também à conseqüente menor sensibilidade ao preço”. Diz ainda que as empresas precisam estar orientadas a identificar todas as oportunidades de custo que não comprometam a diferenciação, assim como esgotar todas as maneiras de diferenciação que não sejam onerosas demais. O autor afirma que, apesar de não haver possibilidade de mais de uma empresa com liderança em custo, é perfeitamente concebível a existência de várias empresas seguindo e obtendo sucesso com a adoção de estratégia voltada para diferenciação.

A terceira estratégia, conforme a tipologia proposta por Porter (2004) é a de enfoque. Esta ocorre quando se escolhe como foco um determinado grupo comprador ou um segmento de produtos. O fundamento dessa estratégia é que a empresa deve ser capaz de atender a um público alvo, de forma mais efetiva do que seus concorrentes que competem em nível amplo e que não têm a preocupação de atender às particularidades de um público específico. Ao adotar a estratégia de enfoque a empresa pode atingir a diferenciação ao atender melhor as necessidades de seu público-alvo particular, ou ainda, alcançar a liderança ao focar custos mais baixos para atender o nicho desejado. Na Ilustração 1, são apresentadas as três



estratégias genéricas que compõem a tipologia proposta por Porter (2004).

		Unicidade Observada pelo cliente	Posição de baixo custo
ALVO ESTRATÉGICO	No âmbito de toda a indústria	DIFERENCIAÇÃO	LIDERANÇA NO CUSTO TOTAL
	Apenas um segmento particular	ENFOQUE	

**Ilustração nº 1 – Estratégias genéricas**

FONTE: PORTER (2004, p. 41)

Entretanto, há críticas à tipologia proposta por Porter (2004), que surgiram principalmente a partir da década de 1990. Kotha e Vadlamani (1995), por exemplo, apontam redução da aplicabilidade dessa tipologia em trabalhos mais recentes. Por outro lado, deve-se considerar que as críticas à teorização de Porter (2004) não diminuíram sua importância para a gestão estratégica, pois constitui explicação convincente dos mercados competitivos e tem atendido às expectativas de profissionais da administração no que diz respeito a sua aplicabilidade (BERTERO *et. al.*, 2005).

### 2.2.1 DIMENSÕES DA ESTRATÉGIA COMPETITIVA

Porter (2004, p. 131) reconhece que as organizações, conforme o setor de atuação, atuam em algumas dimensões que podem acarretar diferenças na adoção de suas estratégias competitivas:

- Especialização: referente à concentração existente em determinados segmentos, mercados geográficos ou oferta de produtos;
- Identificação de marcas: referente à maneira diferenciar o produto ou serviço a partir

da identificação de marca;

- Política de canal: relaciona-se com o nível de apoio oferecido aos canais de distribuição de seus produtos;
- Seleção do canal: referente à determinação de quais canais de distribuição serão utilizados para seus produtos;
- Qualidade do produto: esta relacionado as características específicas, matérias-primas e aspectos do produto que é oferecido ao mercado;
- Liderança tecnológica: referente ao domínio e liderança que a empresa possui da tecnologia empregada;
- Integração vertical: refere-se ao valor agregado a partir da integração para frente ou para trás na cadeia produtiva;
- Posição de custo: refere-se a intensidade em que a empresa busca redução de seus custos;
- Atendimento: relaciona-se ao volume de serviços complementares que a empresa proporciona aos seus clientes;
- Política de preços: esta relacionado a posição ocupada pela empresa em relação ao nível de preços dos concorrentes;
- Alavancagem: referente ao grau de alavancagem financeira e operacional da empresa;
- Relacionamento com a matriz: em função da maneira que a empresa é subordinada a sua matriz, bem como o grau de exigências que são requeridas;
- Relacionamento com os governos do país de origem e anfitriões: referente aos casos de empresas multinacionais, as quais regulamentações, assistência ou outras

influências exigem relacionamento com os governos, tanto de seu país de origem, quanto do país em que opera.

A essas dimensões poderiam ser acrescentadas outras. Vale lembrar que elas relacionam-se entre si, mesmo que se combinem de maneira diferente em cada situação. Esse conceito de dimensões estratégicas é um componente importante para a concepção de grupos estratégicos, também popularizado por Porter (2004).

## **2.2.2 GRUPOS ESTRATÉGICOS**

Um grupo estratégico é, de acordo com Porter (2004, p. 133) “o grupo de empresas em uma indústria que estão seguindo uma estratégia idêntica ou semelhante ao longo das dimensões estratégicas.” Tal conceito é empregado para subsidiar a análise da indústria, constituindo “[...] um quadro de referência intermediária entre a visão global da indústria e a consideração isolada de cada empresa” (PORTER, 2004, p. 135).

De acordo com Porter (2004), há diferenças no potencial de lucro que cada grupo estratégico pode alcançar em um determinado setor. Esse potencial é influenciado e será diferente porque as cinco forças competitivas atuam de maneira diferente sobre cada grupo estratégico. Portanto, a escolha do grupo estratégico em que a empresa pretende competir é fundamental no processo de formulação da estratégia competitiva.

O conceito de estratégias competitivas ganha relevo na área acadêmica, pois, ajudam a distinguir as estratégias das empresas de alto desempenho das demais (MURRAY, 1998), além de contribuir para a identificação e caracterização das várias estratégias de sucesso (HAMBRICK, 1983a), contribuindo com a operacionalização do conceito de estratégia nos trabalhos de cunho empírico (WHITE, 1986).

Algumas condições ambientais são requisito para eficácia das estratégias, conforme esclarece Murray (1988), apresentando fatores externos que são condição para a que as estratégias genéricas de Porter (2004) sejam viabilizadas. Murray (1988) admite que, por exemplo, a estratégia de diferenciação é dependente da valorização que os consumidores atribuem ao produto e não apenas o preço no processo de decisão sobre compra. As estratégias de baixo custo, segundo destaca Bowman (1990), adéquam-se a ambientes estáveis nos quais as

empresas teriam maiores condições de aperfeiçoar-se com o tempo e a eficiência dos processos.

Thompson Jr e Strickland III (2004) sugerem que a adoção ou ajuste da estratégia da organização deve levar em conta aspectos relativos ao estágio do ciclo de vida da indústria, sua estrutura (concentrada ou fragmentada) e a posição que a empresa ocupa no ambiente de competição (líder, desafiante ou seguidora).

Hambrick (1983b) defende que as opções estratégicas não conduzem à igual sucesso em uma indústria (setor). Reforçando os argumentos de Murray (1988), Hambrick (1983a) afirma que algumas empresas poderiam ter maior sucesso em função de especificidades ambientais, o que conduz também a formação de uma abordagem contingencial e não ampla. Portanto, nem todas as estratégias seriam igualmente viáveis em uma determinada indústria. Dependendo do tipo de ambiente, algumas estratégias poderiam ser mais bem sucedidas do que outras. A idéia básica de adequação estratégica entre as circunstâncias do ambiente e as características da organização persiste, indicando a propriedade da noção de contingência aplicada às estratégias.

### **2.3 ABORDAGEM DA GESTÃO DE CUSTOS**

Para Hansen e Mowen (2001) os dados de custos são utilizados para o desenvolvimento de estratégias superiores para a organização alcançar vantagem competitiva, como por exemplo, a criação de valor para o cliente a um custo igual ou menor em relação a concorrência. Tal utilização integra as ações de gestão nas organizações.

Gestão corresponde ao “processo de decisão, atrelado a um conjunto de conceitos, princípios que convergem entre si, com o objetivo de garantir que a empresa atinja a sua missão” (PARISI e NOBRE, 2001, p. 118-119). O processo de gestão envolve um conjunto de ações, dentre elas o planejamento e o controle utilizados com o intuito de alcançar um objetivo. A função de controle está ligada ao planejamento, visto que se propõe a assegurar que as atividades da organização estejam de acordo com os planos preestabelecidos, funcionando como um sistema de troca de informações, que possibilita realizar comparações entre os

objetivos planejados e o desempenho alcançado (NAKAGAWA, 2001).

Gestão Estratégica de Custos para Shank e Govindarajan (1997, p. 5) é como “uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa”. Na Gestão Estratégica de Custos, os dados de custos devem ser usados para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que possam sustentar a estratégia global da organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

Assim, considerando as mudanças no ambiente empresarial que trouxeram consigo novas necessidades de informação às organizações, a Gestão Estratégica de Custos revela-se como uma adaptação das empresas a esse novo contexto. Shank e Govindarajan (1997, p. 6) definem que “em resumo, a gestão estratégica de custos é o uso gerencial da informação de custos [...]”.

A gestão estratégica de custos difere da gestão de custos tradicional por tratar de uma análise de custos mais amplo que um processo de avaliação dos resultados financeiros das decisões gerenciais. A gestão estratégica de custos leva em consideração os elementos estratégicos de uma empresa que podem conduzi-la à vantagem competitiva (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

Para Hansen e Mowen (2001) o objetivo da gestão estratégica de custos é a produção de informações que possibilitem uma melhor utilização de recursos e tomada de decisões, proporcionando melhor competitividade em termos de custos, qualidade e eficiência. Por fim, a gestão estratégica de custos fornece informação suficiente para subsidiar no processo de gestão, configurando dessa maneira em um instrumento gerencial fundamental na gestão de recursos, qualquer que seja o ramo de atuação da organização. É enfim, um instrumento relevante no processo de criação e sustentação de vantagem competitiva.

Segundo Shank e Govindarajan (1997) o conceito de cadeia de valor seria um grande divisor de águas na diferenciação da contabilidade gerencial e gestão estratégica de custos, uma vez que a contabilidade gerencial baseia-se única e exclusivamente em uma visão interna da empresa, não vislumbrando todo o ciclo de vida do produto.

Martins (1998), indica que para exercer uma gestão estratégica de custos são necessárias análises que vão além dos limites da empresa, alcançando toda a cadeia de valor. Destaca a importância de se conhecer não apenas os custos da empresa, mas também de fornecedores e clientes intermediários, de modo a identificar todas as possibilidades de redução de custos e de aumento de competitividade.

Shank e Govindarajan (1997) esclarecem que no gerenciamento estratégico de custos sabe-se que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em uma determinada situação.

## **2.4 ESTRATÉGIA E GESTÃO DE CUSTOS: ESTUDOS RECENTES**

Discussões envolvendo estratégia e gestão de custos estão presentes na literatura de contabilidade gerencial desde os trabalhos de Simmonds (1981). Entretanto, estudos recentes também mostram que os conceitos de estratégia, estratégia competitiva e gestão estratégica vêm ocupando posição de destaque na literatura de contabilidade gerencial ao buscar evidências sobre a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e as estratégias organizacionais como forma de obter vantagem competitiva (MACHADO *et. al.*, 2008a).

Dent (1990), com base nos construtos de Chandler (1962), discute a relação entre as organizações, suas estratégias e os sistemas de controle e mostra que a estrutura organizacional e os sistemas de gestão devem estar orientados para a estratégia organizacional. Os resultados do estudo mostram a importância da realização de um ajuste entre o sistema de controle gerencial e a estratégia na obtenção da vantagem competitiva (MACHADO *et. al.*, 2008a).

Quanto aos aspectos relacionados a distribuição de recursos funcionais (tecnologia, mão-de-obra, entre outros) e sistemas de controle foram foco de estudo de Govindarajan e Fischer (1990). Os autores analisaram a obtenção de liderança em custo e as estratégias de diferenciação em situações em que os recursos funcionais são compartilhados entre as unidades estratégicas de negócios. Sua conclusão foi de que a divisão dos recursos entre as unidades de uma mesma empresa gera benefícios que variam consoante o contexto

estratégico, afirmando que tais benefícios dependem das relações eficientes entre sistemas de controle gerencial e estratégia organizacional.

Cunningham (1992) desenvolveu estudos quanto ao papel dos sistemas de controles gerenciais como ferramenta de suporte adequada para a estratégia competitiva, para qual os diversos ambientes das áreas funcionais da organização podem utilizar diferentes tipos de controles para melhorar sua eficácia.

Langfield-Smith (1997) crítica a relação dos sistemas de controles gerenciais (MCS) e a estratégia. Na primeira parte do trabalho, o autor reapresenta os conceitos de sistemas de controle gerencial e estratégia com base nos trabalhos de Anthony (1965), Mintzberg (1978), Miles e Snow (1978), Johnson (1987) e Chandler (1962). A segunda parte do trabalho faz uma análise crítica sobre trabalhos anteriores que abordam o assunto. O autor ressalta que a relação entre os MCS e a estratégia deve incluir aspectos como a orientação de controle dos custos, sistemas de avaliação e recompensa, o efeito de divisão dos recursos funcionais. A pesquisa conclui que apesar da crescente discussão sobre o tema ainda são poucos os estudos empíricos sobre o assunto, porém, vários estudos de casos têm contribuído para expandir o conhecimento sobre a interação dos MCS e a estratégia.

A definição das prioridades estratégicas de uma organização é vista como um aspecto importante de gestão, entretanto estas podem não ser suficientes para alcançar vantagem competitiva (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998). As prioridades estratégicas devem estar apoiadas em sistemas de informação apropriados e eficazmente implementados. A relação entre práticas de Contabilidade Gerencial - *benchmarking*, planejamento estratégico, sistemas orçamentários para planejamento e controle, técnicas de custo-volume-lucro para decisão; técnicas de gerenciamento - *downsizing*, parceria com fornecedores; e prioridades estratégicas foi alvo de estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998).

A comparação entre práticas de contabilidade gerencial de grandes indústrias em países diferentes foi realizada por Wijewardena e Zoysa (1999). Para a realização da pesquisa foi enviado um questionário para as 1.000 maiores indústrias (a dimensão foi baseada nos ativos totais das indústrias) de cada país, cujas taxas de resposta foram bastante semelhantes (217 retornos válidos de indústrias japonesas e 231 de indústrias australianas). As conclusões do trabalho revelaram um número de importantes diferenças entre as práticas de contabilidade

gerencial nos dois países. Por exemplo, enquanto as práticas de contabilidade gerencial das indústrias australianas dão ênfase às ferramentas de controle na fase de fabricação, as empresas japonesas priorizam uma maior atenção aos custos de planejamento e redução dos custos de produção na fase de concepção do produto. Além disso, as empresas japonesas parecem introduzir alterações mais frequentes nas suas práticas do que as indústrias australianas.

Essa preocupação com custos foi alvo da pesquisa de Roslender e Hart (2003, p. 256) que enfatizam que a área de custos é a que mais tem se destacado no contexto da Contabilidade Gerencial Estratégica. Os autores realizaram uma pesquisa exploratória em empresas britânicas. Esta constituiu-se numa pesquisa de campo para verificar a relação entre as técnicas de custos e a gestão estratégica e de marketing em dez empresas de porte e segmentos diferentes do Reino Unido. Os autores demonstram a preocupação com a pequena amostra, porém ressaltam que apesar do pequeno número de empresas analisadas foi realizada uma análise intensa das práticas dessas empresas e que devido à diversificação da área de atuação de cada empresa a pesquisa foi validada. Os autores concluíram que o termo contabilidade gerencial estratégica tinha um significado muito limitado para a grande maioria dos profissionais entrevistados. Uma minoria de empresas parecia estar empregando a gestão estratégica de custos e que nessas empresas os benefícios da utilização da técnica foram verificados.

Pesquisas sobre a relação entre estratégias e gestão de custos têm ganhado novas conotações. Nesse sentido, Cinquini e Tenucci (2007) realizam uma pesquisa em empresas italianas buscando investigar se algumas variáveis estratégicas podem influenciar ou explicar o uso das práticas de custos. Por meio de uma *survey* com 215 maiores empresas italianas investigam a influência de quatro variáveis estratégicas - modelo estratégico, missão estratégica, posicionamento estratégico e porte da organização - na adoção de quatorze práticas de custos: custeio baseado em atividades, atributos de custos, benchmarking, monitoramento da posição competitiva, avaliação dos custos dos concorrentes, contabilidade voltada para o cliente, avaliação do concorrente baseada em demonstrações financeiras públicas, medição integrada de desempenho, ciclo de vida dos custos, custo estratégico, preço estratégico, custo alvo e custeio da cadeia de valor.

Os resultados da pesquisa evidenciam, dentre outros achados, que o modelo estratégico não



desempenha papel significativo na escolha e utilização das técnicas de custos, enquanto que as variáveis: missão estratégica e posicionamento estratégico apresentam maior relação com as diversas técnicas de custos adotadas pelas empresas italianas. Além disso, pouca evidência foi encontrada sobre a relação entre o porte da empresa e utilização das técnicas de custos.

Nessa linha, Cadez e Guilding (2007) realizaram estudo onde além de analisar a relação das técnicas de custos com o processo de gestão estratégica, verificam o efeito dessas técnicas sobre o desempenho da empresa. Os autores definem 16 técnicas de custos direcionadas para a orientação estratégica da empresa. Essas técnicas foram classificadas em cinco grandes categorias (1) custos, (2) planejamento, controle e avaliação, e (3) a tomada de decisão, (4) contabilidade voltada para o concorrente e contabilidade voltada para o cliente.

Essa pesquisa, realizada com as 388 maiores indústrias da Eslovênia (em termos de receita total), foi conduzida de duas maneiras - a aplicação de questionário e a realização de entrevistas - e identificou quatro fatores estratégicos (estratégia empresarial, formulação da estratégia, orientação de mercado e tamanho da empresa) que podem se relacionar com as técnicas de custos adotadas. Além disso, os autores apresentam uma perspectiva relativamente nova sobre o papel do contador na gestão estratégica, que passou de simples provedor de informações para participar ativamente na decisão estratégica. Os autores concluem que os quatro fatores estratégicos analisados relacionam-se fortemente com as práticas adotadas pelas indústrias estudadas e que as práticas de custos adotadas têm forte influência no bom desempenho organizacional. Em relação ao papel do contador, a pesquisa mostra que este atua positivamente na decisão estratégica. Os dados qualitativos obtidos por meio de entrevistas também trouxeram considerações interessantes. Dentre elas destacam-se a quase unanimidade sobre a estratégia como fator que mais afeta a utilização dos sistemas de custos. Outro fator que não foi exposto na análise quantitativa, apesar de tido como importante, foi a intensidade da concorrência. Este fator foi indicado pelos entrevistados como sendo de vital importância para a definição da estratégia.

### **3 DESIGN OPERACIONAL DA PESQUISA**

A metodologia empregada na presente dissertação, de acordo com a classificação proposta por Cooper e Schindler (2003), foi de natureza formal, utilizando-se o procedimento de interrogação/comunicação por meio de questionário.

Ainda conforme a caracterização de pesquisa proposta por Cooper e Schindler (2003), realizou-se um estudo transversal e em condições de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever e analisar o posicionamento estratégico das empresas amostradas, bem como suas práticas de gestão de custos. Considerando as características descritas, a seguir detalham-se os procedimentos adotados na pesquisa.

#### **3.1 CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO E AMOSTRA**

O Sindicato das Indústrias de Construção Civil do Estado do Paraná (SINDUSCON-PR) possuía 317 empresas associadas quando foram iniciados os procedimentos de coleta de dados da presente pesquisa. De acordo com o departamento de estatística do SINDUSCON/PR, o cadastro dos associados estava segmentado por setores, sendo 10 grandes áreas de atuação: i) Estruturas metálicas e instalações industriais; ii) Edificações públicas; iii) Edificações comerciais, industriais e de serviços; iv) Projetos de engenharia e arquitetura; v) Empreitada de Serviços; vi) Infra-estrutura (rodovias, saneamento e pontes); vii) Edificações residenciais; viii) Incorporação e venda de imóveis; ix) Empreitada de mão-de-obra; e x) Outros segmentos menos representativos e não considerados nos itens anteriores.

Essa segmentação é padronizada pelo SINDUSCON/SP (adotada pelos sindicatos dos demais Estados) e foi incorporada no questionário dessa pesquisa para qualificar o segmento de atuação das empresas por ser empregada na pesquisa trimestral que o SINDUSCON/SP realiza em nível nacional para captar as variações na inflação do setor, bem como as intenções de investimento das empresas. Assim, os empresários não teriam dificuldade em identificar

sua área de atuação, pois fazia parte da rotina qualificar-se em uma das atividades propostas.

Tendo em vista as dificuldades operacionais e financeiras de realizar-se um censo, optou-se por analisar o segmento a partir de uma amostra das empresas cadastradas na classificação de edificações residenciais. Entretanto, o departamento de estatística relatou que não seria possível informar quais empresas entre as 317 associadas atuavam nessa atividade em específico. O departamento também relatou que algumas empresas atuavam em outros segmentos além da Edificação Residencial e que, em geral, 80% das empresas atuavam nesse segmento.

Assim, a amostra foi calculada com base nessas informações, considerando-se, portanto, na pesquisa as empresas que atuavam no segmento de edificação residencial, incluindo aquelas que atuavam concomitantemente em outras áreas. Para obter-se uma amostra representativa, calculou-se a dimensão da amostra conforme orientação de Martins (2002). Tratando-se de uma população finita utilizou-se a fórmula para o dimensionamento amostral representada na Ilustração nº 3:

$$n = \frac{Z^2 * \hat{p} * \hat{q} * N}{d(N - 1) + Z^2 * \hat{p} * \hat{q}}$$

**Ilustração nº 2 – Fórmula para calcular amostra em populações finitas**

Onde: N= tamanho da população;

Z = abscissa da normal padrão;

$\hat{p}$  = estimativa da proporção;

$\hat{q} = 1 - \hat{p}$

d = erro amostral.

$$n = \frac{1,96^2 * 0,8 * 0,2 * 317}{0,01(317 - 1) + 1,96^2 * 0,8 * 0,20} \cong 52$$

**Ilustração nº 3 – Cálculo da amostra conforme informações do SINDUSCON/PR**

Com base nos dados obtidos e especificando um padrão de erro de 5% calculou-se uma amostra de 52 empresas, conforme o cálculo apresentando na Ilustração nº 4. Quanto à amostra, e com base nos parâmetros recomendados por Hair *et. al.* (2005) para aplicação da técnica estatística de Análise Fatorial, para qual são requisitadas maiores cargas fatoriais quanto menor for a amostra, sendo necessário um mínimo de 50 casos para executar tal técnica com segurança. Considerando o tamanho da amostra nesta pesquisa, cargas fatoriais entre 0,60 e 0,75 são aceitáveis, cabendo ressaltar que a determinação desses critérios é um tanto quanto subjetiva. A coleta de dados computou 69 respostas, sendo que destas 54 foram de empresas com atuação no segmento de Edificações Residenciais e consideradas válidas para análise.

Quanto ao porte econômico das empresas associadas ao SINDUSCON/PR, assim como no caso dos segmentos de atuação, foi considerada também a classificação empregada na pesquisa trimestral realizada pelo SINDUSCON/SP. A classificação é baseada em lei federal que sugere o porte da empresa em função de seu faturamento anual: i) Micro empresa; ii) Pequena empresa; iii) Média; e iv) Grande. De acordo com o departamento de estatística do SINDUSCON/PR, entre as empresas de edificação residencial associadas, 15% declaram-se micro empresas, 55% declaram-se empresas de pequeno porte e 30% declaram-se empresas de médio porte.

As informações sobre Porte foram utilizadas apenas para caracterização da amostra, bem como testar se os resultados obtidos poderiam ser influenciados pela condição econômica das empresas.

### **3.2 INSTRUMENTO DE COLETA DOS DADOS**

A elaboração das questões utilizadas no questionário teve início no mês de abril de 2007. Em maio de 2007 realizou-se um pré-teste com 2 especialistas em estratégia, planejamento e construção civil para avaliar as questões elaboradas. A partir das recomendações desses especialistas procedeu-se a reestruturação do instrumento com a alteração e inclusão das assertivas.

Após tal procedimento, no mês de junho de 2007, requisitou-se nova avaliação do questionário, direcionando o pedido a 5 empresários do setor de construção civil, para que indicassem possíveis dificuldades encontradas para responder as perguntas. Nessa etapa não houve mudanças sugeridas no instrumento. Considerando-se concluída a fase de elaboração das questões do questionário, foi constituída uma página de internet para a coleta de dados *on line*.

Para confecção da página utilizou-se o programa de computador *Publisher* versão 11.3, presente na edição 2003 do pacote *Office*, produzido pela Microsoft. Concluída a fase de elaboração e testes, o questionário eletrônico foi hospedado no servidor da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul.

A Ilustração nº 5 reproduz a visualização inicial da página que o respondente teve acesso.

Universidade Federal do Paraná  
SCSA - Setor de Ciências Sociais Aplicadas / DECONT - Departamento de Ciências Contábeis  
PPG MESTRADO EM CONTABILIDADE  
MEMBRO FUNDADOR DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS EM PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT

No questionário a seguir, solicita-se a indicação do posicionamento de sua empresa com relação às estratégias, às práticas de gestão de custos e aos aspectos demográficos. A maioria das questões pede indicação da intensidade com a qual concorda ou discorda da afirmativa. A categoria 5 [cinco] indica que o(a) Sr(a) concorda totalmente com a afirmação e a categoria 1 [um] que discorda totalmente. As afirmações não têm o propósito de identificar a resposta correta ou incorreta. Portanto, solicita-se que sejam respondidas com ampla liberdade, marcando a opção que melhor demonstre a realidade de sua empresa. Na questão 12 [doze] deve ser identificado o nome do software, caso seja utilizado. Informa-se que as respostas fornecidas serão tratadas com total sigilo e que, de maneira alguma, será feita qualquer análise individualizada de um questionário específico.

**ORIENTAÇÃO: UTILIZE ESSES PARÂMETROS PARA RESPONDER AS AFIRMAÇÕES A SEGUIR**

5	4	3	2	1
Concordo totalmente	concordo	Não concordo, nem discordo	discordo	Discordo totalmente

**[a] Estratégias**

01. Na minha empresa as obras construídas são, principalmente, de alto padrão.

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

02. Na minha empresa a estratégia é de diferenciação (procurando surpreender os clientes), mesmo que isso implique custos mais elevados.

Concluído

Ilustração nº 4 – Reprodução da tela inicial do questionário *on line*

Para captação e formação do banco de dados das respostas indicadas no formulário contratou-se o serviço de *Link comunic on line* da empresa Linkws. Essa empresa teve o papel de intermediar a recepção dos dados informados no questionário e organizar o banco de dados inicial.

À medida que o empresário preenchia o questionário e enviava suas respostas, a Linkws recepcionava os dados e emitia um comunicado acompanhado de um resumo das informações

recebidas. O resumo era enviado para o *e-mail* previamente cadastrado ao mesmo tempo em que as respostas eram incluídas no banco de dados. O Quadro nº 1 é uma reprodução do relatório enviado pela Linkws para confirmação de recebimento de resposta.

**Quadro nº 1 – Relatório eletrônico de entrega do questionário**

<b>Formulário recebido em:</b> 27/08/2007 18:43:33>		
<b>IP do remetente:</b> xxx.xxx.xxx.xxx		
<b>Página do formulário:</b> http://www.uems.br/ccpp/		
Nome do Campo	Valores	
E_MAIL	xxxxxx@xxxx.com.br	
DATA_FUNDACAO	1946	
RESPONDENTE	xxxxxxxxxxxxxx	
AFIRMACAO_01		5
AFIRMACAO_02		5
AFIRMACAO_03		1
AFIRMACAO_04		4
AFIRMACAO_05		5
AFIRMACAO_06		5
AFIRMACAO_07		5
AFIRMACAO_08		2
09_1_FISCAL		1
09_1_FISCAL_EMP		1
09_2_CUSTOS		1
09_2_CUSTOS_EMP		1
AFIRMACAO_10		2
AFIRMACAO_11		5
AFIRMACAO_12		5
AFIRMACAO_13		5
AFIRMACAO_14		1
AFIRMACAO_15		5
AFIRMACAO_16		5
AFIRMACAO_17		5
AFIRMACAO_18		5
AFIRMACAO_19		5
AFIRMACAO_20		5
20_SOFTWARE	Desenvolvido na empresa	
AFIRMACAO_21		4
AFIRMACAO_22_1		1
AFIRMACAO_22_2		2
AFIRMACAO_22_3		3
AFIRMACAO_22_5		5
AFIRMACAO_22_6		6
AFIRMACAO_22_10		10
22_11QUAIS	Saneamento, Hidrelétricas, Aeroportos	
25_SEXO		1
25_ENGENHEIRO		1
25_OUTRA_GRAD		2
25_P_GRADUACAO		2
25_IDADE		58
26_SEXO		1
26_ENGENHEIRO		1
26_P GRADUACAO		2
26_OUTRAGRAD		2
26_IDADE		50

O questionário foi segregado em 3 blocos: i) Estratégias; ii) Práticas de Gestão de custos; e iii) Porte, segmento de atuação, empresa e respondente.

A primeira parte do questionário, denominada **Bloco de Estratégia (BE)**, foi composta por 8 assertivas (BE1 até BE8). Estas variáveis foram elaboradas para identificar a estratégia adotada pela empresa, consistindo, portanto no construto para dimensionar a opção estratégica. As questões desse Bloco foram consubstanciadas nas discussões teóricas de Porter (1992; 2004) acerca das estratégias genéricas que caracteriza as possibilidades de competição utilizadas por empresas em determinado segmento.

O Quadro nº 2 apresenta o detalhamento dos blocos.

**Quadro nº 2 – Detalhamento e composição do questionário**

<b>Bloco</b>	<b>Constructo</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Referências</b>	<b>nº de assertivas</b>	<b>Escala</b>
<b>01</b> <b>Estratégias</b>	Estratégias Genéricas de Porter	Procedimentos utilizados pela empresa para competir: foco em obras de alto padrão; foco em clientes específicos; foco em obras que possam ser oferecidas a menores preços	Porter (1992); Porter (2004)	8	Intervalar
<b>02</b> <b>Atributos do Sistema Orçamentário</b>	Métodos de custeio; Razões para o uso	Técnicas para mensuração dos custos; Finalidade para utilização do orçamento	Martins (1998); Chenhall e Langfield-Smith (1998); Cades e Guilding (2007)	2; 9	Nominal; Intervalar
<b>03</b> Porte, segmento de atuação, empresa e respondente	Diversificação x especialização	Classificação do SINDUSCON/PR	SINDUSCON-PR	8	Nominal

A segunda parte do questionário (BG) compreendeu afirmativas quanto às práticas de gestão de custos. Esse bloco foi composto de duas dimensões, em que a primeira composta por 2

questões buscava identificar a finalidade da contabilidade na empresa e qual o método de custeio era empregado.

A segunda dimensão (BG1 até BG10) foi composta por afirmativas consubstanciadas nos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998) em que foram consideradas práticas de gestão de custos (BG1 a BG9). Utilizou-se a escala tipo *likert* para dimensionar a intensidade em que o respondente concordava com as afirmações propostas no questionário nas questões do BE e nas questões da segunda dimensão do BG.

A escala do tipo *likert* foi construída com 5 pontos, em que ao indicar que concordava totalmente com a afirmação o respondente anotava a intensidade 5, e, no outro extremo, quando havia discordância total do respondente em relação a afirmativa proposta, a intensidade anotada tinha intensidade 1.

### **3.3 DETALHAMENTO DA COLETA DE DADOS**

Para coleta de dados utilizou-se duas estratégias concomitantes: i) entrega de formulário impresso, nas reuniões organizadas pelo SINDUSCON/PR e SEBRAE/PR; e ii) envio de formulário em meio digital, disponibilizado em site da internet com a chancela do SINDUSCON/PR.

A entrega de formulário impresso aos empresários do setor de construção civil foi viabilizada pelo SEBRAE/PR. Este órgão desenvolve projetos voltados às empresas associadas ao SINDUSCON/PR, reunindo mensalmente os empresários do setor. Assim, as duas entidades deram autorização para apresentação da pesquisa e coleta de dados no início das reuniões. Essa participação resultou na coleta de 17 questionários, respondidos nas reuniões dos dias 25 de julho de 2007, 30 de agosto de 2007 e 28 de fevereiro de 2008.

Quanto à coleta de dados em meio digital, o SINDUSCON/PR direcionou e-mail a todos os associados solicitando que os empresários respondessem o questionário, indicando para isso o *link* ([www.uems.br/ccpp](http://www.uems.br/ccpp)) para acesso ao formulário eletrônico. A solicitação aos associados seguiu-se durante esse período, coincidindo com o período em que eram enviados formulários



de pesquisa do SINDUSCON/PR e SINDUSCON/SP. No mês de abril e maio de 2008 realizou-se também o contato por telefone com os empresários do interior do Estado, a partir de lista telefônica fornecida pelo sindicato. No contato era reforçado o pedido de preenchimento do formulário e encaminhado novamente o e-mail com a chancela do SINDUSCON/PR, indicando o link de acesso ao questionário.

### 3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

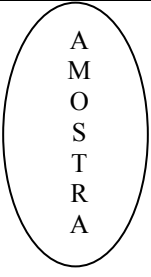
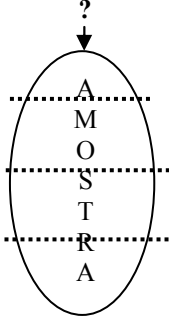
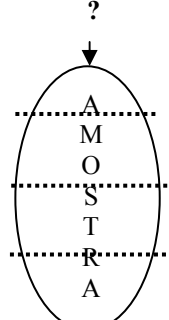
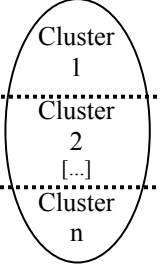
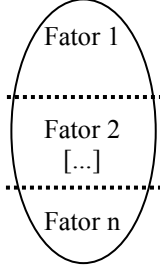
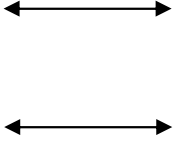
Além de análise descritiva, foram realizados: i) testes de Qui-quadrado para averiguar a aderência da amostra à população; ii) testes de *Mann-Whitney U* para avaliar a ocorrência de possíveis diferenças que possam enviesar a análise dos dados, assim, os dados coletados foram inicialmente divididos em 2 grupos quanto ao período de resposta do formulário e posteriormente em 2 grupos quanto ao período de constituição da empresa.

Após a verificação desses testes, valida-se a aplicação da técnica de Análise Fatorial para identificar as variáveis representativas do BE, diferenciando-as em função dos construtos, sendo então possível associá-las ao tipo de estratégia adotado pelas empresas. Assim, a partir das variáveis consideradas, é formado um novo conjunto de variáveis (fatores), bem menor que o original (HAIR *et. al.*, 2005), aos quais são utilizados como parâmetro para identificar na amostra a tipologia de estratégias genéricas de Porter (2004).

A extração dos fatores foi realizada por meio da técnica de análise de componentes principais, que por sua vez está relacionada com a explicação da estrutura de covariância por meio de combinações lineares das variáveis originais (JOHNSON & WICHERN, 1992). De posse da solução fatorial, faz-se o exame de todas as variáveis destacadas em cada fator para escolher rótulos representativos. Observadas as variáveis com maior carga fatorial, consideradas de maior importância, para a escolha do rótulo do fator (HAIR *et. al.*, 2005). Para o teste de confiabilidade dos construtos utilizou-se do *Alpha de Cronbach*.

Realizou-se, a partir dos escores fatoriais (obtidos pela média das variáveis originais, agrupadas após a análise fatorial), a análise para formação de *Clusters*. O quadro nº 3 apresenta uma síntese das análises apresentadas na seção 4 deste trabalho.

Quadro nº 3 – Síntese da análise de dados

<b>1ª Fase</b>  Verificação da homogeneidade e aderência da amostra	1. Qui-quadrado; 2. <i>Mann-Whitney</i> ; 	1. Averiguar a aderência da amostra; 2. Evitar análises enviesadas;
<b>2ª Fase</b>  Segregação da amostra em função de variáveis latentes, representando construtos decorrentes das variáveis contidas no <b>bloco de estratégia</b> .	4. <i>Análise Fatorial</i> 5. <i>Alpha de Cronbach</i> 6. <i>Clusters</i> 7. <i>Kruskal-Wallis</i> 	4. Identificar construtos de estratégia; 5. Aferir a confiabilidade dos construtos; 6. Segregar empresas por estratégia de atuação; 7. Verificar possíveis diferenças entre os grupos
<b>3ª Fase</b>  Segregação da amostra em função de variáveis latentes, representando construtos decorrentes das variáveis contidas no <b>bloco de práticas de gestão de custos</b> .	8. <i>Análise Fatorial</i> 9. <i>Alpha de Cronbach</i> 10. <i>Kruskal-Wallis</i> 	8. Identificar construtos de finalidade para as práticas de gestão de custos; 9. Aferir a confiabilidade dos construtos; 10. Verificar possíveis diferenças entre os grupos.
<b>4ª Fase</b>  Verificação das hipóteses de pesquisa	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> <b>Estratégia</b>   </div> <div style="text-align: center;"> <b>Finalidade das práticas de custo</b>   </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;">  </div> 11. <i>Kruskal-Wallis</i> 12. <i>Mann-Whitney</i> 13. <i>Correlação de Spearman</i>	11. Identificar possíveis diferenças de finalidade entre os grupos das práticas de gestão de custos em relação a tipo de estratégia assumido; 12. Identificar entre quais grupos estão as possíveis diferenças. 13. Verificar associação entre fatores de estratégia e fatores de finalidade.

Assim, espera-se verificar a formação de grupos estratégicos reunidos em torno das estratégias genéricas de Porter (2004). O teste de *Kruskal-Wallis* foi empregado para verificar a ocorrência de possíveis diferenças entre os grupos, sendo este uma alternativa não-paramétrica ao teste de ANOVA e recomendado quando o número de casos em cada grupo é

inferior a 30 ou para situações em que não há distribuição normal dos dados.

No BG, em sua segunda dimensão, foi também realizada a análise fatorial e o teste de *Kruskal-Wallis*, considerando os grupos (*clusters*) identificados anteriormente, visando concluir sobre o problema de pesquisa e confirmar ou refutar as hipóteses desse estudo.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, inicialmente, atesta-se a representatividade dos dados coletados, bem como se verifica a homogeneidade da amostra em relação à população. Realizam-se testes para verificar se a coleta de dados em momentos distintos é um fator passível de interferir nos resultados da pesquisa, bem como se o tempo de vida da empresa poderia interferir de igual modo nos resultados. Para tal avaliação utiliza-se de estatística não-paramétrica, especificamente os testes de *Mann-Whitney U* e de *Kruskal-Wallis*. Apresentam-se também discussões a partir da realização de Análise Fatorial e análise de *Clusters*. Antes porém, são apresentados dados descritivos sobre os respondentes e as empresas da amostra.

### 4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Realiza-se a análise em tela a partir das informações disponibilizadas pelos respondentes, sócios-proprietários da empresa, no bloco 3 do questionário. Apresenta-se assim uma caracterização, na qual identificou-se inicialmente que 87% dos respondentes são do sexo masculino, conforme detalhamento na Tabela 1.

**Tabela nº 1 – Sexo dos respondentes**

	Frequência	%	% cumulativo
Homem	47	87,0	87,0
Mulher	7	13,0	100,0
Total	54	100,0	

Considerando que a formação em engenharia é comum a 66,7% dos respondentes, conforme Tabela nº 2, pode-se inferir que a atividade é exercida predominante por homens em função de estes representarem maioria nos cursos de graduação em engenharia.

**Tabela nº 2 – Formação acadêmica dos respondentes**

	Frequência	%	% cumulativo
Engenheiro	36	66,7	66,7
Outra formação	18	33,3	100,0
Total	54	100,0	

Percebe-se ainda que, conforme detalhamento realizado na Tabela nº 3, um terço dos entrevistados possui uma segunda graduação, e nesse caso, a maior frequência é de cursos na área de negócios (administração, economia e ciências contábeis).

**Tabela nº 3 – Segunda formação acadêmica dos respondentes**

	Frequência	%	% cumulativo
Sim	18	33,3	66,7
Não	36	66,7	100,0
Total	54	100,0	

Ressalta-se a ocorrência de uma distribuição equivalente de casos entre as faixas etárias consideradas. Observa-se, com base Tabela nº 4, uma concentração de 28% dos empresários na segunda faixa etária considerada (31 até 40 anos) enquanto as demais faixas etárias possuem a mesma frequência de casos.

**Tabela nº 4 – Faixa etária dos respondentes**

	Frequência	%	% cumulativo
Até 30 anos	12	22,0	22,0
31 até 40 anos	15	28,0	53,0
41 até 50 anos	12	22,0	76,0
Mais de 50 anos	12	22,0	100,00
Sem resposta	3	6,0	
Total	54	100,0	

Em relação ao cargo do respondente, verificou-se que 48 questionários foram respondidos pelos proprietários das empresas e os demais por funcionários do setor administrativo.

## **4.2 PERFIL DAS EMPRESAS**

O perfil das empresas do segmento de edificações residenciais é analisado a partir das questões contidas no BG, em sua primeira dimensão, sendo realizada com base nas informações contidas na Tabela nº 5.

**Tabela nº 5 – Utilização da contabilidade de custos e dos métodos de custeio**

Resposta	A contabilidade é fiscal	Realizada inteiramente na empresa	A contabilidade é de Custos	Realizada inteiramente na empresa
	Frequência	Frequência	Frequência	Frequência
SIM	51	19	43	34
NÃO	3	35	11	20
TOTAL	54	54	54	54
Método de custeio Utilizado				
	Frequência		Frequência relativa	
VARIÁVEL	12		22,2%	
ABSORÇÃO	21		38,9%	
ABC	9		16,7%	
OUTROS	4		7,4%	
NÃO SABE	8		14,8%	
TOTAL	54		100%	

Apesar de haver 43 empresas que assumem realizar uma contabilidade de Custos, apenas 12 utilizam o método de custeio variável em sua contabilidade, sendo que a maioria, 21 empresas adota o custeio por absorção, comumente utilizado na contabilidade fiscal por exigência legal, sem finalidades gerenciais. Destaca-se ainda que das empresas que afirmam possuir uma contabilidade de custos, 34 a realizam dentro da própria empresa, permitindo ao empresário acompanhar a execução dos gastos de maneira mais dinâmica em função da facilidade de acesso aos dados. Em relação ao tempo em que as empresas da amostra estão em atividade, observa-se que 58,8% iniciaram suas atividades antes de 1994, conforme apresentado na Tabela nº 6.

**Tabela nº 6 – Início das atividades operacionais das empresas**

	Frequência	% válido	% cumulativo
Até 1994	30	58,8	58,8
Após 1994	21	41,2	100,00
Sem resposta	3		
Total	54	100,0	

O tempo de atividade dessas empresas é um fator a ser considerado em relação as respostas dadas no questionário, pois é possível que a estratégia de competição e as práticas de gestão de custos sejam diferentes entre empresas com tempo de vida diferente.

Para evitar erros de interpretação nos testes envolvendo as variáveis de estratégia e gestão a serem realizadas neste trabalho, testou-se se a amostra em questão resulta de uma população homogênea. Para tanto, fez-se uso do teste de *Mann-Whitney U*, dividindo a amostra em dois

grupos e utilizando como ponto de divisão a implantação do plano real. Assim, o grupo 1 foi formado por empresas constituídas antes de 1994 e o grupo 2 foi formado por empresas constituídas de 1994 em diante. A Tabela nº 7 apresenta os resultados do teste para o Bloco de Estratégia (BE).

**Tabela nº 7 – Teste de *Mann Whitney* para verificar se há diferenças nas respostas do questionário em função da idade das empresas: bloco de estratégia**

H0: $\mu_{\text{Grupo 1}} = \mu_{\text{Grupo 2}}$			Empresa	
			Grupo 1	Grupo 2
	BE1	n	30	21
		Média dos postos	27,73	22,15
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,170</b>	
	BE2	n	30	21
		Média dos postos	26,98	23,28
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,364</b>	
	BE3	n	30	21
		Média dos postos	25,90	24,90
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,806</b>	
	BE4	n	30	21
		Média dos postos	24,72	26,68
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,631</b>	
	BE5	n	30	21
		Média dos postos	24,00	27,75
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,348</b>	
	BE6	n	30	21
		Média dos postos	23,18	28,98
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,135</b>	
	BE7	n	30	21
		Média dos postos	28,13	21,55
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,098</b>	
	BE8	n	30	21
		Média dos postos	25,30	25,80
		<i>p-value</i> (bi-caudal)	<b>0,903</b>	

Verifica-se que no BE todos os *p-value* observados são superiores ao nível de significância estabelecido de 0,05, viabilizando-se inferir que não há diferença entre as respostas dos grupos. Assim, pode-se afirmar que, para o bloco em análise, a amostra pertencente à mesma população, ou seja é homogênea. A Tabela nº 8 apresenta os resultados do teste para o Bloco de Gestão (BG).

**Tabela nº 8 – Teste de *Mann Whitney* para verificar se há diferenças nas respostas do questionário em função da idade das empresas: bloco de gestão de custos**

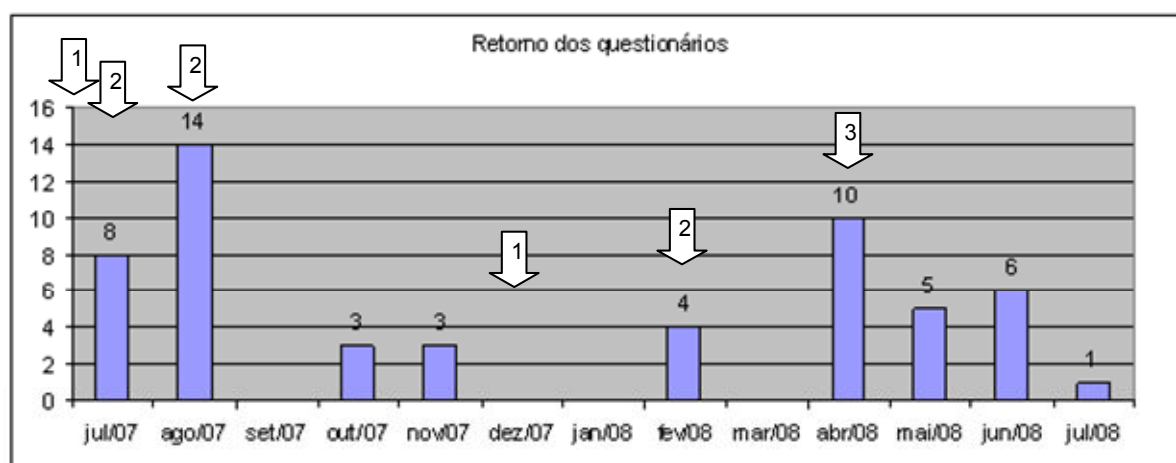
H0: $\mu$ Grupo 1 = $\mu$ Grupo 2			Empresa	
			Grupo 1	Grupo 2
BG1	N		30	21
	Média dos postos		25,62	25,33
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,943</b>	
BG2	N		30	21
	Média dos postos		26,60	23,85
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,500</b>	
BG3	N		30	21
	Média dos postos		24,88	26,43
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,706</b>	
BG4	N		30	21
	Média dos postos		24,63	26,80
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,596</b>	
BG5	N		30	21
	Média dos postos		22,72	29,68
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,069</b>	
BG6	N		30	21
	Média dos postos		24,00	27,75
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,326</b>	
BG7	N		30	21
	Média dos postos		22,42	30,13
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,056</b>	
BG8	N		30	21
	Média dos postos		24,42	27,13
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,509</b>	
BG9	n		30	21
	Média dos postos		23,90	27,90
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,323</b>	
BG10	n		30	21
	Média dos postos		26,10	24,60
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,713</b>	

Em relação ao BG constatou-se também que o *p-value* das variáveis consideradas situou-se acima do nível de significância estabelecido de 0,05, permitindo assim inferir que não há diferença entre as respostas dos grupos. Assim, pode-se afirmar que ambos os blocos em análise possuem uma amostra pertencente à mesma população, ou seja homogênea.



### 4.3 HOMOGENEIDADE E ADERÊNCIA DA AMOSTRA

Apresenta-se no Gráfico nº 2 a distribuição dos retornos, com a discriminação da quantidade de questionários respondidos durante os meses em que a coleta de dados desenvolveu-se. Tendo em conta que o período de coleta foi pouco inferior a 12 meses (25 de julho de 2007 até 02 de julho de 2008), verifica-se que cerca de 50% dos questionários foram respondidos até o dia 07 de novembro de 2007.



(1) envio de e-mails; (2) reuniões no SINDUSCON/PR; (3) contato telefônico.

**Gráfico nº 2 – Distribuição das respostas aos questionários**

Para auxiliar a análise das informações apresentadas no Gráfico 2, indicam-se os momentos em que as empresas foram contatadas e solicitadas a participar da pesquisa. O período de tempo em que os questionários foram respondidos poderia influenciar as respostas em função de possíveis mudanças ambientais, tal como a mudança no cenário econômico. Desta maneira, utilizou-se o teste de *Mann-Whitney U* para assegurar que não há diferenças nas respostas sob a influência do período em que os questionários foram respondidos.

Os casos foram divididos em 2 grupos, considerando que cada grupo foi composto por 27 respondentes, classificados como: i) Grupo 1, aqueles que responderam o questionário até o dia 07 de novembro de 2007; e ii) Grupo 2, aqueles que responderam o questionário após o dia 07 de novembro de 2007. O teste de *Mann-Whitney U* foi utilizado em função do número de casos em cada grupo, inferior a 30.

A data de referência utilizada para dividir os grupos, além de indicar a mediana das respostas recebidas, também pode ser considerada importante porque o terceiro e quarto quartil das respostas foram enviadas após 28 de fevereiro de 2008. Nesse caso, 1 mês após a crise imobiliária americana ter causado a queda nas bolsas de valores em várias partes do mundo, agravando-se assim a crise de crédito iniciada em agosto de 2007. Assim, a análise dos dados estaria prejudicada pela não homogeneidade da amostra, no caso de a amostra apresentar-se com *p-value* abaixo de 0,05, o que indicaria que os grupos não são iguais quanto à variabilidade das respostas.

Apresenta-se a seguir na Tabela nº 9 os resultados para o teste de *Mann-Whitney U* para o BE.

**Tabela nº 9 – Teste de *Mann-Whitney* para verificar se há diferenças nas respostas em função do período em que o questionário foi respondido: bloco de estratégia**

H0: $\mu_1$ Grupo 1 = $\mu_2$ Grupo 2			Empresa	
			Grupo 1	Grupo 2
BE1	n		27	27
	Média dos postos		29,44	29,44
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,349</b>	
BE2	n		27	27
	Média dos postos		28,50	26,50
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,631</b>	
BE3	n		27	27
	Média dos postos		30,43	24,57
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,159</b>	
BE4	n		27	27
	Média dos postos		27,94	27,06
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,830</b>	
BE5	n		27	27
	Média dos postos		30,22	24,78
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,180</b>	
BE6	n		27	27
	Média dos postos		27,74	27,26
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,903</b>	
BE7	n		27	27
	Média dos postos		27,46	27,54
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,985</b>	
BE8	n		27	27
	Média dos postos		27,04	27,96
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,824</b>	

Verifica-se que o *p-value* observado em todas as variáveis é superior ao nível de significância estabelecido de 0,05, o que indica que não há diferença significativa nos grupos quanto a variabilidade das respostas. Realizou-se o teste de *Mann-Whitney U* para o BG, para o qual os resultados são discutidos a partir da Tabela nº 10, assim composta:

**Tabela nº 10 – Teste de *Mann-Whitney* para verificar se há diferenças nas respostas em função do período em que o questionário foi respondido: bloco de gestão de custos**

H0: $\mu_1$ Grupo 1 = $\mu_2$ Grupo 2			Empresa	
			Grupo 1	Grupo 2
BG1	n		27	27
	Média dos postos		27,89	27,11
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,851</b>	
BG2	n		27	27
	Média dos postos		26,87	28,13
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,762</b>	
BG3	n		27	27
	Média dos postos		27,06	27,94
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,830</b>	
BG4	n		27	27
	Média dos postos		26,74	28,26
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,715</b>	
BG5	n		27	27
	Média dos postos		27,06	27,94
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,821</b>	
BG6	n		27	27
	Média dos postos		26,00	29,00
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,446</b>	
BG7	n		27	27
	Média dos postos		25,13	29,87
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,248</b>	
BG8	n		27	27
	Média dos postos		25,59	29,41
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,360</b>	
BG9	n		27	27
	Média dos postos		25,65	29,35
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,368</b>	
BG10	n		27	27
	Média dos postos		28,26	26,74
	<i>p-value</i> (bi-caudal)		<b>0,714</b>	

Em relação o BG observa-se que o *p-value* observado em todas as variáveis é superior ao nível de significância estabelecido de 0,05, indicando também que não há diferença entre as

respostas dos grupos. Assim, pode-se afirmar que ambos os blocos em análise possuem uma amostra pertencente à mesma população.

Para atestar a aderência da amostra de empresas do setor de edificações residenciais em relação a população de empresas associadas, utilizou-se o teste qui-quadrado para atestar se obteve-se na amostragem um percentual adequado de casos em proporção estatisticamente significativa a população do setor. O resultado para o teste qui-quadrado é apresentado na Tabela nº 11, considerando-se os 54 casos de empresas atuantes no setor focado nesse estudo.

**Tabela nº 11 – Teste de qui-quadrado para verificar a aderência da amostra em relação ao casos de empresas do segmento de edificação residencial**

Obras residenciais	n observações	n esperado	Resíduo	Teste estatístico qui-quadrado	
SIM	54	55,2	-1,2	Qui-quadrado	0,130
NÃO	15	13,8	1,2	Graus de liberdade	1
TOTAL	69			Sig.	0,718

Verifica-se que o número de casos observados manteve relação de proximidade com o número de casos que seriam esperados, considerando-se a proporção de 80% de empresas atuantes no segmento de edificações residenciais. Dessa maneira o *p-value* calculado foi superior ao nível de significância estatística estabelecido de 0,05, permitindo-se a afirmação de que não há diferenças entre a proporção de casos observados na amostra em relação a proporção da população para o setor. Assim, pode-se inferir que a amostra é aderente à população.

Ressalta-se que o tamanho da amostra reflete as dificuldades de realizar pesquisas empíricas, principalmente na área de contabilidade, como relatam Langfield-Smith e Smith (2004, p. 67) ao afirmar que “[...] muitos pesquisadores na área de contabilidade têm dificuldades para obter amostras acima de 100”. Também destaca-se que a amostra coletada representa 21% dos casos de empresas atuantes em edificações residenciais, fortalecendo sua aderência.

Constatou-se que a amostra foi composta por empresas com porte econômico distinto, sendo: i) 4 Micro empresas; ii) 33 Pequenas empresas; e iii) 17 empresas de médio porte. Procurou-se avaliar a aderência da amostra em relação à população quanto a esse quesito também. O resultado dos testes são discutidos com base na Tabela nº 12.

**Tabela nº 12 – Teste de qui-quadrado para verificar a aderência da amostra em relação ao casos de empresas por porte econômico**

Porte	n observações	n esperado	Resíduo	Teste estatístico qui-quadrado	
Micro	4	5,4	-1,4	Qui-quadrado	0,921
Pequeno	33	29,7	3,3		
Médio	17	18,9	-1,9		
TOTAL	54			Sig.	0,631

Verifica-se que o número de casos observados guarda relação com o número de casos esperados, tendo em vista a declaração dos empresários, os quais 8% declararam que suas organizações enquadram-se como micro empresas, 62% como empresas de pequeno porte e 30% empresas de médio porte.

Neste caso, o *p-value* calculado foi superior ao nível de significância estatística estabelecido de 0,05. Assim, não é possível afirmar que haja diferenças entre a proporção de casos observados na amostra em relação a proporção da população para o setor. Logo, pode-se inferir que a amostra é aderente à população.

Tendo-se averiguado as questões pertinentes à homogeneidade e aderência da amostra, dá-se continuidade à análise dos retornos verificando-se a distribuição das respostas para o BE, constituído a partir de características latentes das estratégias genéricas de Porter (2004), conforme detalhamento apresentado na Tabela nº 13 com os comentários que a seguem.

Analisando a frequência de respostas do BE, merecem destaque as questões BE6 e BE7, que as afirmativas dizem respeito ao *benchmarking* e ao acompanhamento dos custos pré-venda. Chama-se a atenção para análise dessas variáveis em específico em virtude da distribuição das respostas terem concentrado 44,4% no indicativo de indiferença (nem concordo, nem discordo) para a questão BE6 e 44,4% no indicativo de concordância para a questão BE7.

Tabela nº 13 – Distribuição de frequência das respostas: bloco de estratégia

Quanto a estratégia da empresa		1	2	3	4	5	
BE1	Na minha empresa as obras construídas são, principalmente, de alto padrão.	N	5	9	18	12	10
		%	9,3%	16,7%	33,3%	22,2%	18,5%
BE2	Na minha empresa a estratégia é de diferenciação (procurando surpreender os clientes), mesmo que isso implique custos mais elevados.	N	4	10	11	14	15
		%	7,4%	18,5%	20,4%	25,9%	27,8%
BE3	Na minha empresa a estratégia é de baixo custo, procurando oferecer os menores preços do mercado.	N	15	10	10	3	16
		%	27,8%	18,5%	18,5%	5,6%	29,6%
BE4	Na minha empresa a estratégia é de enfoque, procurando atender mercados que demandem produtos específicos.	N	3	11	17	15	8
		%	5,6%	20,4%	31,5%	27,8%	14,8%
BE5	Na minha empresa é realizada ampla e detalhada pesquisa para obtenção de informação dos preços dos insumos (CUB, INCC, preço do aço, preço do cimento, taxa de mão-de-obra, preço do acabamento, etc.).	N	2	9	6	23	14
		%	3,7%	16,7%	11,1%	42,6%	25,9%
BE6	Na minha empresa, no processo de planejamento de nova obra, acompanhamos (seguimos) as melhores práticas dos nossos concorrentes ( <i>benchmarking</i> ) do setor com relação aos custos, prazos, qualidade, etc.	N	4	0	24	21	5
		%	7,4%	0	44,4%	38,9%	9,3%
BE7	Na minha empresa, os custos pré-venda são, cuidadosamente, planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.	N	1	7	12	24	10
		%	1,9%	13,0%	22,2%	44,4%	18,5%
BE8	Na minha empresa, os custos pós-venda são, cuidadosamente planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.	N	4	11	8	16	15
		%	7,4%	20,4%	14,8%	29,6%	27,8%
Legenda: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não discordo, nem concordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente							

No caso da BE7, se considerada também a concordância total, a afirmativa soma 62,9% de empresas que observam os custos pré-venda, dando importância a estes durante o planejamento da obra. Destaca-se ainda que entre as empresas de edificação residencial a prática de *benchmarking*, afirmativa BE6, não é empreendida como mecanismo estratégico por 51,8% dos respondentes, considerando-se também aqueles que indicaram discordância total quanto a essa prática.

Para a segunda dimensão dos dados contidos no BG, realiza-se a discussão com base nas informações contidas na Tabela nº 14. As questões elaboradas para esse bloco estão em consonância com as conclusões de Chenhall e Langfield-Smith (1998) que utilizaram variáveis semelhantes, caracterizado-as práticas de contabilidade gerencial (planejamento estratégico, sistemas orçamentários para planejamento e controle, técnicas de custo-volume-lucro para decisão, entre outros).

Tabela nº 14 – Distribuição de freqüência das respostas: bloco de gestão de custos

Quanto a estratégia da empresa			1	2	3	4	5
BG1	A minha empresa efetua planejamento e acompanha mensalmente os resultados (real x orçado)	N	1	12	16	13	12
		%	1,9%	22,2%	29,6%	24,1%	22,2%
BG2	Na gestão de custos de minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações detalhadas e individualizadas sobre o custo das obras (materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos), sempre que necessário.	N	1	12	14	15	12
		%	1,9%	22,2%	25,9%	27,8%	22,2%
BG3	Na minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total), individualizada por obra.	N	2	11	14	16	11
		%	3,7%	20,4%	25,9%	29,6%	20,4%
BG4	Na minha empresa a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas deduzidas do custo e despesas variáveis totais) individualizada por obra.	N	2	13	15	13	11
		%	3,7%	24,1%	27,8%	24,1%	20,4%
BG5	Na minha empresa, quando planejo uma nova obra, efetuo um orçamento detalhado dos custos.	N	9	0	5	12	28
		%	16,7%	0	9,3%	22,2%	51,9%
BG6	Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), ao longo de toda sua execução.	N	1	0	12	14	27
		%	1,9%	0	22,2%	25,9%	50%
BG7	Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparo com o orçado ao longo de toda sua execução.	N	12	0	7	18	17
		%	22,2%	0	13,0%	33,3%	31,5%
BG8	Na minha empresa, utilizo as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle das obras.	N	4	10	14	13	13
		%	7,4%	18,5%	25,9%	24,1%	24,1%
BG9	Na minha empresa, as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) são úteis para o planejamento, gestão e controle das obras.	N	1	13	6	17	17
		%	1,9%	24,1%	11,1%	31,5%	31,5%
BG10	Na minha empresa, utilizo sistema de informações de custos paralelamente à contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle das obras.	N	3	7	14	17	13
		%	5,6%	13,0%	25,9%	31,5%	24,1%
Legenda: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não discordo, nem concordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente							

Em relação as respostas do BG, enfatiza-se que 51,9% e 50% dos empresários efetua um orçamento detalhado dos custos (BG5) e acompanham ao longo da execução da obra aqueles que são efetivamente incorridos (BG6), respectivamente.

Apesar da preocupação com o orçamento e acompanhamento, apenas 31,5% dos empresários confirmam que realizam a comparação entre os custos orçados e aqueles realizados (BG7). Essa ocorrência sugere inferir que a medida que os custos são incorridos, a preocupação em verificar se o orçamento esta sendo cumprido diminui.

Outra hipótese é que a variação de preços do setor não esteja comprometendo a validade dos

orçamentos, não havendo variações importantes no momento da execução da obra, e assim, não havendo necessidade de maior controle sobre os custos efetivamente incorridos.

#### 4.4 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

Tendo-se verificado a aderência da amostra em relação à população, busca-se agora a identificação do posicionamento estratégico das empresas da amostra por meio de variáveis latentes contidas no BE. Para tanto, é utilizada a Análise Fatorial, havendo necessidade inicialmente de testar a adequação dos dados para sua aplicação empregando o teste de *Bartlett* e *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). Na Tabela nº 15 estão apresentados os resultados para o teste de esfericidade de *Bartlett* e *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO).

**Tabela nº 15 – Teste de KMO e *Bartlett* para avaliar aplicabilidade de Análise Fatorial:**

Bloco de estratégia		
<i>Kaiser-Meyer-Olkin</i> (medida de adequação da amostra)		0,612
Teste de esfericidade de <i>Bartlett</i>	Qui-quadrado	96,154
	Graus de liberdade	28
	Sig.	0,000

O teste de KMO, que identifica o grau de inter-correlações entre as variáveis, gerou um valor de 0,612, o que sugere uma boa adequação dos dados para a Análise Fatorial. Considera-se que quanto mais próximo de 1 estiver este valor, mais adequados são os dados à análise, aceitando-se, entretanto a validade para Análise Fatorial de valores acima de 0,60 (BEZERRA, 2007).

Completa-se a análise de adequação dos dados avaliando-se o teste de esfericidade de *Bartlett*, que indica a presença de correlações entre as variáveis. Obteve-se um *p-value* inferior ao nível de significância estabelecido de 0,05, rejeitando-se a hipótese nula de que a matriz de correlação é uma matriz identidade. Assim, confirmando-se a validade da Análise Fatorial para os dados da amostra, iniciou-se a determinação do número de fatores a que se poderiam reduzir as variáveis do BE.

A primeira alternativa para essa determinação é observar o número de *eigenvalues* >1 e sua a



variância explicada, que no caso desta pesquisa foram gerados pelo método de análise de componentes principais. A Tabela nº 16 apresenta o resultado calculado por esse método de extração.

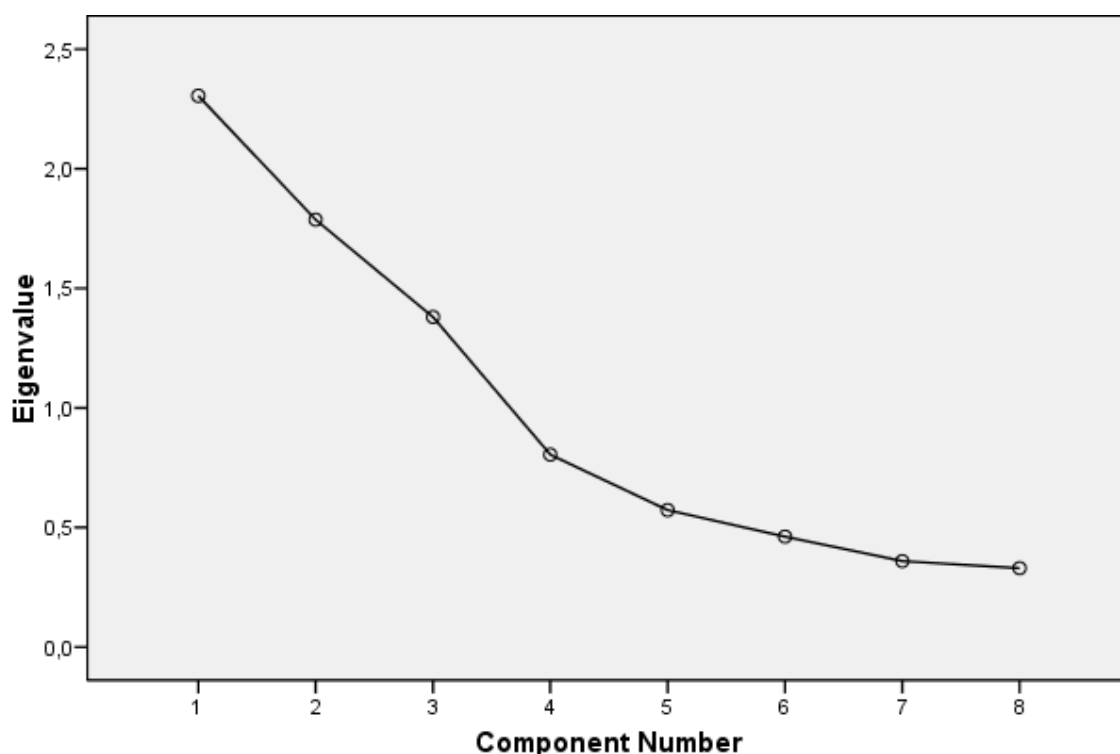
**Tabela nº 16 – Autovalores extraídos pelo método de componentes principais:**

<b>bloco de estratégia</b>			
<i>Component</i>	<i>Initial Eigenvalues</i>		
	<i>Total</i>	<i>% of Variance</i>	<i>Cumulative %</i>
1	<b>2,30</b>	28,81	28,81
2	<b>1,79</b>	22,33	51,15
3	<b>1,38</b>	17,25	<b>68,40</b>
4	0,80	10,06	78,45
5	0,57	7,16	85,61
6	0,46	5,78	91,38
7	0,36	4,50	95,88
8	0,33	4,12	100,00

**Nota: Obtido a partir de processamento de dados no software SPSS, versão 15**

Para decidir sobre quantos fatores seriam selecionados para representar a estrutura latente dos dados, considerou-se inicialmente o critério da raiz latente, o qual seleciona apenas os fatores cujos autovalores são superiores a 1, conhecido como critério de *Kaiser*. Considerando este critério, conforme valores em destaque na Tabela nº 16, três fatores podem ser selecionados. Esses fatores em conjunto possuem força para explicação de 68,4% da variabilidade total dos dados.

Entretanto, esse critério é criticado em função de por vezes indicar uma quantidade excessiva de fatores (MAROCO, 2007). Assim, Maroco (2007) sugere a utilização conjunta com o teste de *Scree* ou critério de Cattell para confirmar o número ótimo de fatores. Neste teste, a curva resultante das raízes latentes em relação ao número de fatores é utilizada para avaliar o ponto de corte. Na Gráfico nº 3 pode-se observar que a curva resultante apresenta decrescimento após o terceiro fator, confirmando assim os resultados obtidos pelo teste de *Kaiser*.



**Gráfico nº 3 – Critério de Scree para seleção de fatores: Bloco de estratégia**

Busca-se agora identificar as variáveis que formam esses fatores, visando rotulá-los em função da característica das questões que eles sintetizam, considerando que sua formação resulta da redução de duas ou mais variáveis em apenas 1. No caso desta pesquisa a redução das 8 variáveis consideradas foi reduzida a 3 componentes principais.

Observa-se na Tabela nº 17 o valor da comunalidade apresentada pelas variáveis considerando-se uma solução com 3 fatores.

**Tabela nº 17 – Comunalidades calculadas entre as variáveis do bloco de estratégia**

Variável	Comunalidade
BE1	0,78
BE2	0,73
BE3	0,72
BE4	0,46
BE5	0,62
BE6	0,69
BE7	0,69
BE8	0,79

A comunalidade representa a parcela de variância explicada individualmente pelas variáveis na solução fatorial, possibilitando avaliar se a variável é individualmente relevante para a análise.

Desta maneira entende-se que as comunalidades podem ser interpretadas como índices atribuídos às variáveis originais e expressam, em termos percentuais, o quanto da variabilidade de cada variável é explicada pelo modelo de Análise Fatorial estimado. Obtiveram-se as comunalidades apresentadas na Tabela nº 17 considerando-se a solução com 3 fatores e sem a eliminação de nenhuma das variáveis do bloco.

Observa-se que a variável que melhor é explicada pelos fatores é a BE8 (com 79%) e a pior é a BE4 (com 46%). Maroco (2007) esclarece que quanto mais próximo de um estiverem as comunalidades, melhor será o ajuste da Análise Fatorial. Para a amostra analisada presume-se que o ajuste é adequado uma vez que 68,4% da variabilidade total é explicada por essa solução (MAROCO, 2007; HAIR *et. al.*, 2005).

De posse dos *eigenvalues*, determinaram-se os auto-vetores, para descrever a combinação linear que dará origem à matriz de cargas fatoriais. Cada carga fatorial representa o grau de contribuição da variável para a formação do fator (HAIR *et. al.*, 2005). Os parâmetros de Hair *et. al.* (2005) para aceitar a carga fatorial em função do número de casos da amostra estão resumidos na Tabela nº 18.

**Tabela nº 18 – Força da carga fatorial desejada em relação ao tamanho da amostra**

Carga Fatorial	Tamanho necessário da amostra para significância
0,30	350
0,35	250
0,40	200
0,45	150
0,50	120
0,55	100
0,60	85
0,65	70
<b>0,70</b>	<b>60</b>
<b>0,75</b>	<b>50</b>

FONTE: HAIR *et. al.*, 2005, p. 403

Para fins desta pesquisa, aceita-se para consideração das variáveis na redução aos 3 fatores

aquelas que apresentarem cargas fatoriais dentro do parâmetro estabelecido por Hair *et. al.* (2005) que considera válidos para compor o fator aquelas variáveis que indicam carga fatorial mínima acima de 0,75 para amostras compostas por 50 casos, considerando que a amostra foi composta por 54 casos optou-se por manter todas as variáveis. A Tabela nº 19 apresenta a matriz de cargas fatoriais, antes e após a rotação dos eixos fatoriais.

**Tabela nº 19 – Matriz de cargas fatoriais antes e após a rotação Varimax:  
bloco de estratégia**

Fatores							
	Solução não rotacionada				Solução após a rotação Varimax		
Variáveis	1	2	3	Variáveis	1	2	3
BE1	-0,59	<b>0,58</b>	0,45	BE1	-0,12	<b>0,88</b>	0,44
BE2	-0,54	<b>0,53</b>	0,50	BE2	-0,08	<b>0,85</b>	-0,02
BE3	0,83	0,07	0,16	BE3	<b>0,79</b>	-0,33	0,20
BE4	0,07	<b>0,50</b>	-0,44	BE4	0,01	-0,04	<b>0,68</b>
BE5	0,12	<b>0,53</b>	-0,56	BE5	-0,01	-0,12	<b>0,78</b>
BE6	-0,05	<b>0,80</b>	-0,22	BE6	0,10	0,33	<b>0,76</b>
BE7	0,77	0,19	0,24	BE7	<b>0,81</b>	-0,18	0,05
BE8	0,60	<b>0,61</b>	0,53	BE8	<b>0,86</b>	0,21	0,02

Nota-se que na solução não rotacionada, o segundo fator está associado a praticamente todas as variáveis e o terceiro fator não se associa fortemente a nenhuma variável; isso dificulta a identificação de estruturas de dependência. Desta forma, para facilitar a interpretação, tornando os coeficientes de correlações mais próximos de 1 ou 0 é que procede-se a rotação Varimax. Observando-se a cargas obtidas após a rotação Varimax, constatasse que:

- As variáveis 3, 7 e 8 predominam na definição do fator 1;
- As variáveis 1 e 2 predominam na definição do fator 2;
- As variáveis 4, 5 e 6 predominam na definição do fator 3.

Após as avaliações realizadas verifica-se o que há de comum em cada um dos 3 conjuntos de variáveis reduzidos acima. As características em comum estão ligadas às interpretações dos respectivos fatores, no caso desta pesquisa consideram-se as 3 tipologias de estratégia genérica proposta por Porter (2004).

Determina-se assim a rotulação do fator em função das variáveis com maior carga fatorial. Os fatores foram rotulados com as denominações utilizadas por Porter (2004) para caracterizar as estratégias genéricas, de maneira que no fator 1, considerando a carga fatorial da variável 3 que versava em seu conteúdo quanto a opção estratégica de baixo custo, foi rotulado de BAIXO CUSTO.

Corroborar para esse entendimento o fato de que as variáveis determinantes do fator 2 terem exercido influência com intensidade negativa para as variáveis BE3, BE7 e BE8. Nesse fator a carga fatorial desse fator ficou acima de 0,80 para as variáveis (BE1 e BE2), nas quais se destaca a ênfase na estratégia de DIFERENCIAÇÃO, e assim sendo, essa é a denominação dada ao fator 2.

A carga fatorial do fator 3 foi mais intensa nas variáveis que indicavam atributos e práticas que estão vinculados a estratégia de enfoque (BE4, BE5 e BE6) na qual a empresa busca ser competitiva atuando em mercados específicos, podendo ser com baixo preço ou com diferenciação. O fator 3, portanto, foi rotulado de ENFOQUE.

Uma vez identificadas as variáveis determinantes para cada fator, efetuou-se o teste da consistência interna entre as variáveis que compuseram cada fator por meio do *Alpha de Cronbach*, para o qual, quanto mais próximo de 1 for o índice, maior é a coerência interna entre as variáveis. Os resultados desse teste estão resumidos na Tabela nº 20.

**Tabela nº 20 – Resultado para o teste do *Alpha de Cronbach*: avaliação da confiabilidade dos constructos: bloco de estratégia**

Fator/Construto	<i>Alpha de Cronbach</i>
Baixo Custo	0,8
Diferenciação	0,7
Enfoque	0,6

O teste gerou valor igual a 0,8 para o fator 1, 0,7 para o fator 2 e 0,6 para o fator 3, indicando a confiabilidade das respostas atribuídas às questões para medir um mesmo construto. A confiabilidade reforçada também pela correlação inter-total das variáveis que em todos os casos foi maior que 0,3 (MAROCO, 2007). Tal teste foi aplicado após a determinação dos componentes principais porque é pressuposto para sua aplicação que as variáveis consideradas estejam medindo um mesmo construto.

De posse desses fatores procede-se à análise de formação de *Clusters* com a finalidade de verificar o agrupamento das empresas em função das estratégias identificadas pelas novas variáveis.

Maroco (2007) recomenda a formação de cluster pelo método hierárquico da menor distância (Nearest neighbor) e considera difícil a decisão sobre o número de Clusters que se deve assumir.

Após análise do dendograma optou-se pela retenção de 3 Clusters. Ao empregar essa solução de retenção, a composição dos grupos foi de: i) grupo 1 – 20 empresas; ii) grupo 2 – 14 empresas; e iii) grupo 3 – 20 empresas. Na tabela nº 21 são apresentados os resultados para o teste de Kruskal-Wallis, utilizado para verificar a distinção desses clusters em função dos fatores (estratégias) identificados na AF do BE.

**Tabela nº 21 – Mean Rank para a cada variável de estratégia considerada: 3 clusters**

	Cluster Number of Case	n	Mean Rank	Sig
BAIXO_CUSTO	1	20	20,63	0,000
	2	14	15,46	
	3	20	42,80	
	Total	54		
DIFERENCIACAO	1	20	40,98	0,000
	2	14	22,25	
	3	20	17,70	
	Total	54		
ENFOQUE	1	20	21,30	0,058
	2	14	33,75	
	3	20	29,33	
	Total	54		

A partir desses resultados pode-se inferir que as 20 empresas conglomeradas em torno do cluster 3 atuam com a estratégia de BAIXO CUSTO, considerando a redução de fatores realizada com os resultados obtidos pela AF do BE. Isso porque, o *p-value* observado para o teste de Kruskal-Wallis nesse caso foi inferior ao nível estabelecido de 0,06, permitindo-se

inferir que as empresas que formam o cluster 3 não são iguais quanto ao seu posicionamento estratégico, em termos estatísticos, em relação aos demais clusters. Esse resultado respalda o que está evidenciado pela média do ranking, no qual o cluster 3 é apresentado com a maior média.

Em complemento a análise dos resultados resumidos na tabela nº 3, pode-se inferir que as 20 empresas conglomeradas em torno do cluster 1 atuam com estratégia de DIFERENCIAÇÃO, considerando a redução de fatores realizada com os resultados obtidos pela AF do BE. Isso porque, o *p-value* observado para o teste de Kruskal-Wallis foi inferior ao nível estabelecido de 0,06, permitindo-se inferir que as empresas que formam o cluster 1 não são iguais quanto ao seu posicionamento estratégico, em termos estatísticos, em relação aos demais clusters. De igual forma, esse resultado respalda o que evidencia a média do ranking, no qual o cluster 1 é apresentado com a maior média.

Quanto aos resultados para a estratégia de ENFOQUE, rotulado de acordo com a redução de fatores realizada a partir da Análise Fatorial do BE, o *p-value* resultante do teste de Kruskal-Wallis manteve-se abaixo do nível de significância estabelecido de 0,06, motivo pelo qual pode-se inferir que as 14 empresas conglomeradas em torno do cluster 2 atuam com estratégia de ENFOQUE. Assim, pode-se inferir que as empresas que formam o cluster 2 não são iguais quanto ao seu posicionamento estratégico, em termos estatísticos, em relação aos demais clusters. De igual forma, esse resultado respalda o que evidencia a média do ranking, no qual o cluster 2 é apresentado com a maior média. Assim, a solução com 3 clusters será considerada para as análises que se apresentam adiante nesse trabalho. Alternativamente a esse resultado, foi testada uma solução com 2 clusters, conforme Tabela nº 22.

**Tabela nº 22 – Mean Rank para a cada variável de estratégia considerada: 2 clusters**

	Cluster Number of Case	N	Mean Rank	Sig
BAIXO CUSTO	1	34	18,50	0,000
	2	20	42,80	
	Total	54		
DIFERENCIAÇÃO	1	34	33,26	0,000
	2	20	17,70	
	Total	54		
ENFOQUE	1	34	26,43	0,509
	2	20	29,33	
	Total	54		

Verificou-se que aumentou a falta de significância estatística para o fator de enfoque. Assim,

a solução com 3 clusters será considerada para as análises que se apresentam adiante nesse trabalho.

#### 4.5 FINALIDADE DAS PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Buscou-se nessa seção averiguar, em relação BG, a redução das variáveis que indicam a percepção do empresário quanto à finalidade das práticas de gestão de custos em questão. Utilizou-se a técnica de Análise Fatorial para tal averiguação, de maneira a formar variáveis latentes que pudessem congregiar as finalidades implícitas nas questões do bloco.

Processou-se as etapas seguidas na seção anterior e verificou-se que as variáveis BG1, BG2, BG5, BG7 e BG10 apresentavam carga fatorial não compatível com a recomendação de Hair *et. al.* (2005) para o tamanho da amostra considerada no estudo, conforme indicação da Tabela nº 18. Desta maneira, procedeu-se à eliminação dessas variáveis para continuidade das análises.

A Tabela nº 23 apresenta as informações obtidas pela aplicação do teste de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) e de esfericidade de *Bartlett*.

**Tabela nº 23 – Teste de KMO e *Bartlett* para avaliar aplicabilidade de Análise Fatorial:  
Bloco de gestão de custos**

<i>Kaiser-Meyer-Olkin</i> (medida de adequação da amostra)		0,678
Teste de esfericidade de <i>Bartlett</i>	Qui-quadrado	215,890
	Graus de liberdade	10
	Sig.	0,000

O resultado apresentado para o teste de KMO foi de 0,678, o que sugere uma boa adequação dos dados do BG para a Análise Fatorial por situar-se acima de 0,60. Quanto ao teste de esfericidade de *Bartlett* percebe-se que o *p-value* calculado manteve-se abaixo do nível de significância estabelecido de 0,05, o que permite inferir pela rejeição da hipótese nula de que a matriz de correlação é uma matriz identidade.

Confirma-se portanto a validade de realizar a Análise Fatorial para os dados da amostra referentes ao BG, permitindo confiabilidade a redução dos fatores em variáveis latentes que,



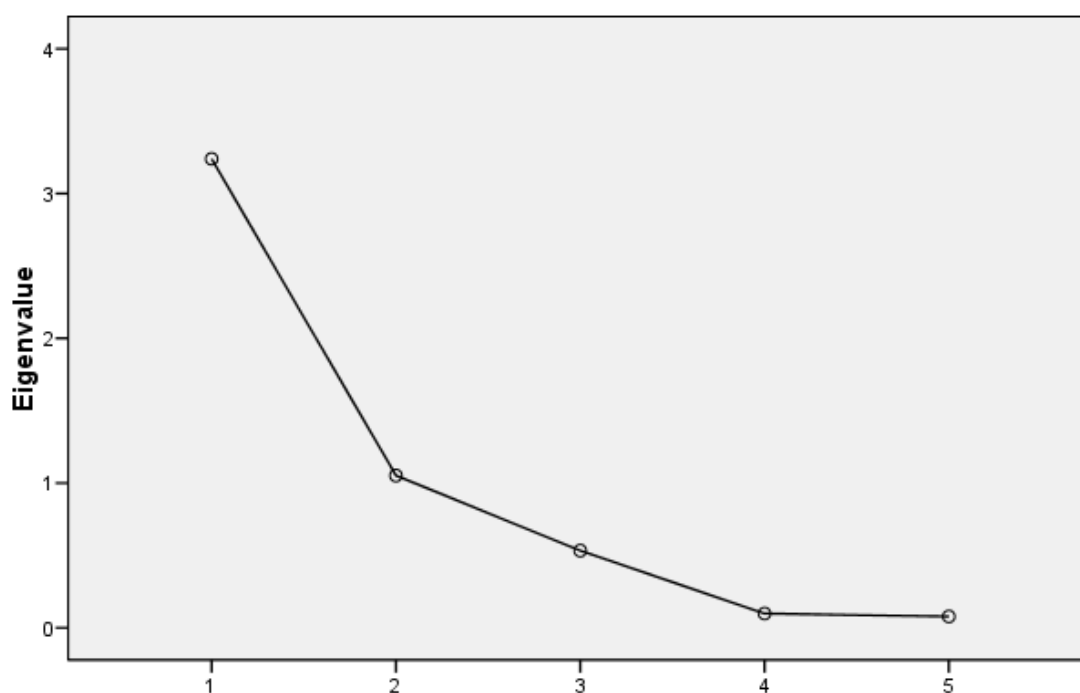
implicitamente, indicam a finalidade atribuída as práticas de gestão de custos.

A Tabela nº 24 apresenta os resultados obtidos para a solução inicial, indicando-se o número de *eigenvalues* e sua variância explicada, calculados pelo método de extração de componentes principais.

**Tabela nº 24 – Autovalores extraídos pelo método de componentes principais: bloco de gestão de custos**

Component	Initial Eigenvalues		
	Total	% of Variance	Cumulative %
1	<b>3,24</b>	64,77	64,77
2	<b>1,05</b>	21,04	<b>85,81</b>
3	0,53	10,66	96,47
4	0,98	1,97	98,44
5	0,08	1,56	100,00

Considerando-se o critério da raiz latente para determinação do número de fatores a serem selecionados, verificou-se a possibilidade de selecionar 2 fatores, sendo aqueles com *eigenvalues* situados acima de 1 (critério de *Kaiser*). Tais fatores reúnem força de explicação para 85,81% da variabilidade total dos dados. Para subsidiar a decisão por reter 2 fatores, avaliou-se o teste de Scree conforme as orientações de Maroco (2007), apresentado no Gráfico nº 4.



**Gráfico nº 4 – Critério de Scree para seleção de fatores: bloco de gestão de custos**

Analisando-se o Gráfico 4 percebe-se que a curva que liga os pontos da escala muda o grau de declive no ponto 2, o que viabiliza inferir pela retenção de fatores sugerida inicialmente pelo critério de *Kaiser*.

Assim, avalia-se na Tabela nº 25 o valor da comunalidade apresentada pelas variáveis considerando-se uma solução com 2 fatores. A comunalidade representa a parcela de variância explicada individualmente pelas variáveis na solução fatorial, possibilitando avaliar se a variável é individualmente relevante para a análise.

**Tabela nº 25 – Comunalidades calculadas entre as variáveis do bloco de gestão de custos**

<b>Variável</b>	<b>Comunalidade</b>
<b>BG3</b>	0,95
<b>BG4</b>	0,95
<b>BG6</b>	0,66
<b>BG8</b>	0,85
<b>BG9</b>	0,88

Aceita-se que as comunalidades podem ser interpretadas como índices atribuídos às variáveis originais e expressam, em termos percentuais, o quanto da variabilidade de cada variável é explicada pelo modelo de Análise Fatorial estimado. As comunalidades apresentadas na Tabela nº 25 representam a solução com 2 fatores.

Observa-se que as variáveis que melhor são explicadas pelos fatores são a BG3 e BG4 (com 95%) e a explicação mais baixa é da variável BG6 (com 66%). Maroco (2007) esclarece que quanto mais próximo de um estiverem as comunalidades, melhor será o ajuste da Análise Fatorial.

Para a amostra analisada presume-se que ao ajuste é adequado uma vez que 85,81% da variabilidade total é explicada por essa solução (MAROCO, 2007; HAIR *et. al.*, 2005). A Tabela nº 26 apresenta a matriz de cargas fatoriais, antes e após a rotação dos eixos fatoriais.

**Tabela nº 26 – Matriz de cargas fatoriais antes e após a rotação Varimax:  
bloco de gestão de custos**

Fatores					
	Solução não rotacionada			Solução após a rotação Varimax	
Variáveis	1	2	Variáveis	1	2
<b>BG3</b>	0,81	0,54	<b>BG3</b>	0,24	<b>0,94</b>
<b>BG4</b>	0,80	0,56	<b>BG4</b>	0,22	<b>0,95</b>
<b>BG6</b>	0,65	0,50	<b>BG6</b>	<b>0,81</b>	0,07
<b>BG8</b>	0,88	0,29	<b>BG8</b>	<b>0,84</b>	0,37
<b>BG9</b>	0,87	0,36	<b>BG9</b>	<b>0,89</b>	0,32

Observando-se a Tabela nº 26, identifica-se que sem a rotação Varimax o fator 1 apresenta-se associado a todas as variáveis em nível superior ao fator 2, dificultado a identificação de estruturas de dependência. Assim, visando-se viabilizar a interpretação, opera-se a rotação Varimax para que os coeficientes de correlações tornem-se mais próximos de 1 ou 0. Então, a solução rotacionada permite inferir que:

- As variáveis 6, 8 e 9 predominam na definição do fator 1;
- As variáveis 3 e 4 predominam na definição do fator 2.

A partir dessa retenção passa-se para análise das variáveis que compõe tais fatores. O rótulo definido para os fatores deve se capaz de sintetizar as características das variáveis, por isso, deve-se avaliar aspectos qualitativos e de conteúdo dessas questões em seu conjunto. Dessa maneira, infere-se que os 2 fatores representam novas variáveis que representam uma síntese qualitativa do conteúdo das variáveis originais, baseadas no trabalho de Chenhall e Langfield-Smith (1998).

Determina-se assim a rotulação do fator em função das variáveis com maior carga fatorial. Os fatores foram rotulados com as denominações adequadas ao conteúdo das variáveis que lhe deram origem, de maneira que no fator 1, atribuiu-se as práticas de gestão de custos em questão à finalidade de controle de custos incorridos ao longo da execução da obra, por isso decidiu-se denominá-lo de PLANEJAMENTO E CONTROLE DE CUSTOS (PCC).

Em relação ao fator 2, considerando a carga fatorial da variável BG3 e BG4, que versava em

seu conteúdo quanto a percepção de que a contabilidade fornece informações para as práticas de gestão de custo voltadas para verificar o resultado das operações da empresa, foi rotulado de ACOMPANHAMENTO DE RESULTADO (ACR).

Identificadas as variáveis determinantes para cada fator e rotulados os fatores, efetuou-se o teste da coerência interna entre as variáveis que compuseram cada fator por meio do *Alpha de Cronbach*, para o qual, quanto mais próximo de 1 for o alfa, maior é a coerência interna entre as variáveis. Os resultados desse teste estão resumidos na Tabela nº 27.

**Tabela nº 27 – Resultado para o teste do *Alpha de Cronbach*: avaliação da confiabilidade dos constructos: bloco de gestão de custos**

Fator/Construto	<i>Alpha de Cronbach</i>
Planejamento e controle de custos	0,9
Acompanhamento de resultado	0,8

O teste resultou em um *Alpha de Cronbach* igual a 0,9 para o fator 1, 0,8 para o fator 2, inferindo-se pela confiabilidade das respostas atribuídas às questões para medir um mesmo construto. A confiabilidade reforçada também pela correlação inter-total das variáveis que em todos os casos foi maior que 0,3. Tal teste foi aplicado após a determinação dos componentes principais porque é pressuposto para sua aplicação que as variáveis consideradas estejam medindo um mesmo construto.

Partindo-se da formação desses 2 fatores, que representam a finalidade (foco do trabalho) percebida para as práticas de gestão de custos empregadas, buscou-se testar a ocorrência de diferenças entre as empresas, considerando as estratégias de competição identificadas na seção anterior. Iniciou-se a verificação pelo teste de *Kruskal-Wallis* incluindo na análise os 3 grupos de posicionamento estratégico em relação as 2 finalidades consideradas para as práticas de gestão de custos. Apresentam-se os resultados na Tabela nº 28.

**Tabela nº 28 – Rank médio estabelecido entre os clusters para cada finalidade de aplicação percebida pelas práticas de gestão de custos**

Finalidade	Cluster number of case	n	Mean Rank	Sig	Finalidade	Cluster number of case	n	Mean Rank	Sig
PCC	Diferenciação	20	32,38	0,212	ACR	Diferenciação	20	34,83	0,021
	Enfoque	14	25,21			Enfoque	14	25,93	
	Baixo Custo	20	24,23			Baixo Custo	20	21,28	
	Total	54				Total	54		

Nos resultados apresentados na Tabela nº 29 indica-se um ranking gerado pelo teste de Kruskal-Wallis pelo qual se pode sugerir que entre as empresas do cluster DIFERENCIAÇÃO a finalidade de PCC recebe maior destaque em relação as empresas que compõe os demais clusters. Entretanto, verifica-se que o *p-value* manteve-se acima do nível de significância estabelecido de 0,05, motivo pelo qual infere-se que as empresas atuantes sob as estratégias genéricas, conforme a tipologia de Porter (2004), não possuem percepção diferente, em termos estatísticos, quanto a finalidade das práticas de gestão de custos voltadas para PCC.

Continuando a análise dos resultados apresentados na Tabela nº 29, verifica-se as empresas atuantes sob a estratégia de diferenciação possuem o maior rank em relação a percepção quanto a finalidade das práticas de gestão de custos para ACR. Respalda-se tal constatação pela observação do *p-value*, que manteve-se abaixo do nível de significância estabelecido de 0,05. Infere-se, portanto, que as empresas que atuam sob a estratégia de DIFERENCIAÇÃO não são iguais, em termos estatísticos, as demais empresas no que tange a percepção da finalidade das práticas de gestão de custos para ACR.

Cabe destacar, no entanto, que não é possível verificar, em relação as não igualdades observadas para a finalidade de ACR, pela análise isolada do teste de Kruskal-Wallis se os 3 clusters possuem diferenças entre si ou se a diferença persiste em apenas 1 dos grupos em relação aos demais. Para esse refinamento recorreu-se ao teste de Mann-Whitney, em que se analisa a finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos, comparando 2 clusters por vez, apresentados nas seções 4.5.1 até 4.5.3.

#### **4.5.1    TESTE DA 1ª HIPÓTESE**

Na Tabela nº 30 apresenta-se a formação do ranking organizado a partir do teste de Mann-Whitney. Verifica-se que as empresas com estratégia de diferenciação consideram a finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos consideradas mais importantes, se comparadas as empresas sob estratégia de baixo custo.

**Tabela nº 29 – Ranking para finalidade percebida: Diferenciação x Baixo Custo**

Finalidade	Diferenciação X Baixo Custo			
	Estratégias	n	Mean Rank	Sig
ACR	Diferenciação	20	25,35	0,008
	Baixo Custo	20	15,65	
	Total	40		

Verifica-se que o *p-value* calculado por meio do teste de Mann-Whitney U manteve-se abaixo do nível de significância estabelecido de 0,05, motivo pelo qual se pode inferir que as empresas sob estratégia de diferenciação não são iguais as empresas sob estratégia de baixo custo quanto a percepção da finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos.

#### 4.5.2 TESTE DA 2ª HIPÓTESE

Na Tabela nº 30 apresenta-se a formação do ranking organizado a partir do teste de Mann-Whitney. Verifica-se que as empresas com estratégia de diferenciação consideram a finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos consideradas mais importantes, se comparadas as empresas sob estratégia de enfoque.

**Tabela nº 30 – Ranking para finalidade percebida: Diferenciação x Enfoque**

Finalidade	Diferenciação X Enfoque			
	Estratégias	n	Mean Rank	Sig
ACR	Diferenciação	20	19,98	0,080
	Enfoque	14	13,96	
	Total	34		

Entretanto, verifica-se que o *p-value* calculado por meio do teste de Mann-Whitney U manteve-se acima do nível de significância estabelecido de 0,05, motivo pelo qual não se pode inferir que as empresas sob estratégia de diferenciação, são diferentes das empresas sob estratégia de enfoque quanto a percepção da finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos.

#### 4.5.3 TESTE DA 3ª HIPÓTESE

Na Tabela nº 31 apresenta-se a formação do ranking organizado a partir do teste de Mann-

Whitney. Verifica-se que as empresas com estratégia de Enfoque consideram a finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos consideradas mais importantes, se comparadas as empresas sob estratégia de Baixo Custo.

**Tabela nº 31 – Ranking para finalidade percebida: Baixo Custo x Enfoque**

Finalidade	Baixo Custo X Enfoque			
	Estratégias	n	Mean Rank	Sig
ACR	Baixo Custo	20	16,13	0,333
	Enfoque	14	19,46	
	Total	34		

Entretanto, verifica-se que o *p-value* calculado por meio do teste de Mann-Whitney U manteve-se acima do nível de significância estabelecido de 0,05, motivo pelo qual não se pode inferir que as empresas sob estratégia de Enfoque, são diferentes das empresas sob estratégia de Baixo Custo quanto a percepção da finalidade de ACR percebida para as práticas de gestão de custos.

#### 4.6 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS

Verificou-se que a finalidade de PCC percebida para as práticas de gestão de custos não se apresentou diferente entre as empresas, indiferentemente de qual seja sua opção sobre a estratégia adotada. Apenas em relação as empresas sob a estratégia de Diferenciação e Baixo Custo pode-se inferir sobre a não igualdade da percepção para finalidade de ACR. Nesse caso, as empresas sob a estratégia de Diferenciação atribuíram maior importância para o ACR, quando comparadas com as empresas sob estratégia de Baixo Custo. Em relação aos demais cruzamentos sobre a estratégia adotada não apresentaram resultados estatisticamente significativos que permitam inferir sobre diferenças percebidas de ACR para as práticas de gestão de custos. O Quadro nº 4 apresenta uma síntese dos resultados.

**Quadro nº 4 – Comparação dos resultados às hipóteses**

Hipótese	Técnicas estatísticas	Finalidade PCC	Finalidade ACR
H1: As empresas que adotam a estratégia de diferenciação atribuem finalidade diferente para as práticas de gestão de custos em relação aquelas que adotam estratégia de baixo custo.	Testes não-paramétricos	Refutada	Comprovada
H2: As empresas que adotam a estratégia de diferenciação atribuem finalidade diferente para as práticas de gestão de custos em relação aquelas que adotam estratégia de enfoque.	Testes não-paramétricos	Refutada	Refutada
H3: As empresas que adotam a estratégia de baixo custo atribuem finalidade diferente para as práticas de gestão de custos em relação aquelas que adotam estratégia de enfoque.	Testes não-paramétricos	Refutada	Refutada

Desta maneira, verificou-se que a estratégia de Diferenciação apresentou-se em destaque nos resultados obtidos, de maneira que a hipótese 1 foi comprovada em relação a finalidade de ACR, apenas. Em função desses resultados, presume-se que a amostra de empresas identificadas com a estratégia de enfoque apresentou-se diferente das empresas com estratégia em diferenciação, quanto a maneira que percebem a finalidade de suas práticas de gestão de custos, porque teriam foco em baixo custo, haja visto os resultados demonstrados nas Tabelas nº 8 e nº 9. A Tabela nº 32 apresenta a correlação entre as variáveis.

**Tabela nº 32 – Correlação entre as variáveis de estratégia e as variáveis de finalidade das práticas de gestão de custos**

Pearson		BXC	DIF	ENF	PCC	ACR
BXC	Correlation Coefficient	1,000				
	Sig. (1-tailed)	.				
	N	54				
DIF	Correlation Coefficient	-,227	1,000			
	Sig. (1-tailed)	,050	.			
	N	54	54			
ENF	Correlation Coefficient	,069	,049	1,000		
	Sig. (1-tailed)	,309	,362	.		
	N	54	54	54		
PCC	Correlation Coefficient	,109	,187	,230	1,000	
	Sig. (1-tailed)	,217	,088	,047	.	
	N	54	54	54	54	
ACR	Correlation Coefficient	-,118	,276	,125	,651	1,000
	Sig. (1-tailed)	,198	,022	,184	,000	.
	N	54	54	54	54	54

Os dados apresentados na Tabela nº 10 são úteis para confirmar a inferência a respeito das empresas sob estratégia de diferenciação. Esses resultados indicam uma correlação estatisticamente significativa entre a estratégia de diferenciação e a finalidade de ACR, reforçando os resultados observados no teste de Mann-Whitney. Complementarmente, verifica-se que as empresas sob estratégia de enfoque apresentam correlação estatisticamente significativa com a finalidade de PCC, apesar de não ter havido significância estatística para os testes realizados na Tabela nº 28.



## 5 CONCLUSÕES

Verificou-se, a partir da análise dos testes realizados, que as empresas de edificação residencial da amostra não confirmaram todas as hipóteses de que haveria diferenças entre si com relação à utilização percebida para as práticas de gestão de custos, considerando-se as respectivas maneiras de competir qualificadas pela tipologia de Porter (2004), verificadas a partir das variáveis do bloco de estratégia.

Apenas nas empresas com posicionamento estratégico em diferenciação pôde-se verificar diferenças na finalidade de utilização das práticas de gestão de custos para Acompanhamento de Resultados se comparadas às empresas com posicionamento estratégico de baixo custo.

Constatou-se a ausência correlação verificada entre as variáveis que indicavam finalidade de planejamento e controle de custos e a variável que indicava a estratégia de enfoque. Chenhall (2003) identificou em seu trabalho que empresas com posicionamento estratégico de baixo custo teriam uma tendência maior em adotar controles gerenciais com foco em controle de custos, metas de operação específicas, orçamentos e controles orçamentários rígidos, quando comparadas a empresas com estratégia de diferenciação. As empresas qualificadas com estratégia de baixo custo consideradas não indicam conformidade com as conclusões do Chenhall (2003).

A análise realizada mostra que as empresas qualificadas com posicionamento estratégico de diferenciação apresentaram maiores médias nos *ranks* formados no teste de *Mann-Whitney* a partir dos conglomerados em função da estratégia adotada, tanto para a variável que indicava finalidade de planejamento e controle de custos, quanto para variável que indicava a finalidade de acompanhamento dos resultados. Entretanto, a correlação da variável que indicava esse posicionamento estratégico esteve correlacionado significativamente apenas com a segunda finalidade.

Apresentam-se para essas conclusões algumas implicações, que para fins didáticos, são destacados em seções distintas, classificadas conforme suas implicações diretas, sendo: i) implicações gerenciais; e ii) implicações acadêmicas.

## **5.1 IMPLICAÇÕES GERENCIAIS**

Em termos gerenciais, evidencia-se que a característica empírica da pesquisa revelou uma dissonância entre o discurso e a realidade das empresas quanto às suas práticas de gestão de custos. Verifica-se que empresas de baixo custo, que deveriam exercer com maior ênfase a finalidade de controle em suas práticas de gestão de custos, revelaram-se alheias a esse rigor. Neste sentido, sua gestão de custos não está estrategicamente orientada, ou seja, não emprega em suas práticas de gestão de custos uma finalidade que favoreça o fortalecimento de sua estratégia.

Sugere-se que canais de relacionamento sejam iniciados, talvez via entidades como SEBRAE e outras, para servir os empresários de mecanismos que propiciem o fortalecimento de suas atividades. Entende-se que a formatação de parcerias para auxiliar as empresas quanto aos caminhos para concatenar a gestão de custos a estratégia de competição é válida também para empresas que competem com estratégia de diferenciação e enfoque, mesmo que neste trabalho tenha sido demonstrada coerência das práticas de gestão voltadas a estratégia dessas empresas.

## **5.2 IMPLICAÇÕES ACADÊMICAS**

Esta dissertação pode orientar novas pesquisas para determinação de fatores intervenientes que possam estar relacionados às práticas de gestão de custos, e por consequência sua finalidade percebida e papel que desempenha na condução da estratégia da empresa.

Sugere-se a replicação da presente pesquisa, ampliando a amostra observada, que neste trabalho representou um fator de limitação para a abrangência dos resultados. Do mesmo modo, considerando que a possibilidade de extrapolar os resultados de uma pesquisa para toda a população pode refletir ações precisas, sugere-se a formação de amostras probabilísticas para complementação dos achados deste trabalho, sendo a presente amostra não-probabilística um fator que também limita a abrangência dos resultados. Orienta-se também que em pesquisas futuras que busquem captar as ações gerenciais a partir da

percepção dos gestores seja dada importância a captação de respostas de ao menos 2 pessoas atuantes na gestão dos negócios, visando alcançar resultados mais abrangentes do que os apresentados na presente dissertação.

Por fim, sugere-se que futuras pesquisas contemplem todas as variáveis pertinentes à teoria contingencial, como um meio para determinar fatores intervenientes que não foram alvo dessa pesquisa.

## REFERÊNCIAS

ABCP. Paredes de concreto no cenário atual da construção civil. In: **Seminário habitação: paredes de concreto**. São Paulo, 2008. disponível em: < [http://www.abcp.org.br/sala\\_de\\_imprensa/noticias/4\\_parede\\_concreto\\_atual\\_Ary.pdf](http://www.abcp.org.br/sala_de_imprensa/noticias/4_parede_concreto_atual_Ary.pdf)>. Acesso em: 04 jun 2008.

ANDREWS, Kenneth R. O conceito de estratégia empresarial. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ANSOFF, H. Igor. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

ANSOFF, H. Igor. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

ANSOFF, H. Igor; McDONNELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

BERTERO, C. O.; BINDER, M. P.; VASCONCELOS, F. C. de. Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. In: BERTERO, C. O.; CALDAS, M. P.; WOOD JR., T. **Produção científica em administração no Brasil: o estado da arte**. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

BOVESPA. **Classificação setorial**. 2008. disponível em: < [www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br)>. Acesso em: 04 abr 2008.

BORTOLOCCI, Marcia Maria dos S. Espejo. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. São Paulo: USP, 2008. Tese de doutorado.

BOWMAN, Cliff. **The essence of strategic management**. London: Prentice Hall, 1990.

BEZERRA, A. B.; Análise Fatorial. In: CORRÊA, L. J *et. al.* (coord) **Análise Multivariada**. São Paulo: Atlas, 2007.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 2007.

CAMPBELL-HUNT, Colin. What have we learned about generic competitive strategy? A meta-analysis. **Strategic Management Journal**, v. 21, n. 2, p. 127-154, feb 2000.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. Great Britain. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, 28, p. 127-168, 2003.

CHANDLER JR., Alfred D. **Strategy and structure**: chapters in the history of the industrial enterprise. Cambridge, Mass: MIT Press, 1962.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic Management Accounting: Exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePEc Archive - MPRA Paper No. 212**, 2007. Disponível em: <<http://mpa.ub.uni-muenchen.de/212/>>. Acesso em: 04 jun 2008.

CUNNINGHAM, Gary M. Management Control and Accountiing Systems under a competitive Strategy. **Accounting Audinting & Accountability Journal**. Vol 5, nº 2, pág. 85-102, 1992.

COOPER, D.R. E SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DENT, J. F. Strategy, Organization and Control: Some possibilities for accounting research. **Accounting Organization Society**. Vol 15, nº 1-2, pág. 3-25, 1990.

FGV Projetos (2007). **O crédito imobiliário no Brasil** – caracterização e desafios. Disponível em: <[http://www.abecip.org.br/sitenovo/eventos/arquivos/Trabalho\\_FGV.pdf](http://www.abecip.org.br/sitenovo/eventos/arquivos/Trabalho_FGV.pdf)>. Acesso em: jul. 2007.

FMI. Research Departments. **Food and fuel prices – recent developments, macroeconomic impact, and policy responses**. Washington, 2008. Relatório. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/>>. Acesso em: 01 jul. 2008.

FISCHMANN, Adalberto Américo; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Planejamento estratégico na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GAJ, Luis. **Administração estratégica**. 3. ed. São Paulo: Ática, 1995.

GOVINDARAJAN, V; FISHER, J.. Strategy, **Control Systems, and Resource Sharing**: Effects on Business-Unit Performance. *Academy of Management journal*, vol 33,2 jun, 1990.

HAIR Jr.,J.F. *et. al.*. **Análise Multivariada de Dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HAMBRICK, Donald C. High profit strategies in mature capital goods industries: a contingency approach. **Academy of Management Journal**, v. 26, n. 4, p. 687-707, dec 1983a.

HAMBRICK, Donald C. Some Tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. **Academy of Management Journal**, v. 26, n. 1, p. 5-26, mar 1983b.

HOFER, Charles W. Toward a contingency theory of business strategy. **Academy of Management Journal**, v. 18, n. 4, p. 784-810, dec 1975.

HILL, Charles W. H. Differentiation versus low cost or differentiation and low cost: a contingency framework. **Academy of Management Review**, v. 13, n. 3, p. 401-412, 1988.

HOSKISSON, Robert E. *et. al.*. Theory and research in strategic management: swings of a pendulum. **Journal of Management**, v. 25, n. 3, p. 417-456, 1999.

IBGE. **Pesquisa Anual da Indústria da Construção** – 2006. v. 16. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

JOHNSON R.A.; WICHERN D.W. **Applied Multivariate Statistical Analysis**. 3.ed. New Jersey: Prentice Hall, 1992.

KOTHA, S.; VADLAMANI, B. L. Assessing generic strategies: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries. **Strategic Management Journal**, Sussex, v. 16, n. 1, p. 75-83, Jan. 1995.

LANGFIELD-SMITH, K. Management Control Systems and Strategy: a critical review. **Accounting Organization Society**. Vol 22, nº 2, pag. 207-232, 1997.

LANGFIELD-SMITH, K.; SMITH, D. Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities. **Journal of Accounting Literature**. Vol. 23, pág. 49-86, 2004.

MAROCO, João. **Análise Estatística** – com utilização do SPSS. 3 ed, Lisboa: Silabo, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, G. A. **Manual de Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3 ed, São Paulo: Atlas, 2002.

MINTZBERG, Henry. Estratégia artesanal. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001a.

MINTZBERG, Henry. Estratégias genéricas de negócios. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001b.

MINTZBERG, Henry. Os 5 p's da estratégia. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001c.

MINTZBERG, Henry *et. al.* **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MILES, Raymond E.; SNOW, Charles C. **Organizational strategy, structure, and process**. New York: McGraw-Hill Book Company, 1978.

MORCH, Rafael Borges *et. al.* DVA em empresas do ramo de energia elétrica: reflexões acerca do valor adicionado no período 2005 a 2007. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**. V. 1, n. 1, p. 38-43. Ponta Grossa, 2008.

MACHADO, Esmael Almeida *et. al.* **Posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo da indústria da construção civil no Estado do Paraná**. In: Enanpad, 32., 2008, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro:ANPAD, 2008a. CD-ROM.

MACHADO, Esmael Almeida *et. al.* **Estratégias e práticas de gestão de custos: investigação empírica na indústria da construção civil do Estado do Paraná**. In: Congresso de Controladoria e Contabilidade USP, 8., 2008, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2008b. CD-ROM.

MOTTA, R. A busca da competitividade nas empresas. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo. v. 35, n. 01, p. 12-16, mar./abr. 1995.

MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael E. (Org). **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MURRAY, A. I. A contingency view of Porter's "generic strategies". **Academy of Management Review**, Berkeley, v. 13, n. 3, p. 390-400, 1988.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**: Conceitos, Sistemas e Implementação. São Paulo: Atlas, 2000.

PARISI, C.; NOBRE, W. J. Eventos, Gestão e Modelos de Decisão. In: CATELLI, Armando (coord.) **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON** - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

\_\_\_\_\_. Michel E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.

PORTER, Michael E. **What is strategy?** Harvard Business Review, p. 61-78, nov-dec 1996.

QUINN, James Brian. Estratégias para mudança. In: MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ROBINSON JR., Richard B.; PEARCE II, John A. Planned patterns of strategic behavior and their relationship to business-unit performance. **Strategic Management Journal**, v. 9, n. 1, p. 43-60, jan-feb 1988.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. **Management Accounting Research**, nº 14, pág. 255-275, 2003.

SHANK, J. K; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 9 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SNOW, Charles C.; HAMBRICK, Donald C. Measuring organizational strategies: some theoretical and methodological problems. **Academy of Management Review**, v. 5, n. 4, p. 527-538, 1980.

SIMMONDS K. Strategic Management Accounting, **Management Accounting** (UK), April, p.26-29, 1981.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

THOMPSON JR., Arthur A.; STRICKLAND III, A. J. **Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2004.

WIJewardena, H.; ZOYSA, A. A comparative analysis on management accounting practices in australia and japan: an empirical investigation. **The international Journal accounting**, vol 34, nº1, 1999.

WHITE, Roderick E. Generic business strategies, organizational context and performance: an empirical investigation. **Strategic Management Journal**, v. 7, n. 3, p. 217-231, may-jun 1986.



## APÊNDICE



Universidade Federal do Paraná  
SCSA - Setor de Ciências Sociais Aplicadas / DECONT - Departamento de Ciências Contábeis  
**PPG MESTRADO EM CONTABILIDADE**  
MEMBRO FUNDADOR DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS EM PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT

No questionário a seguir, solicita-se a indicação do posicionamento de sua empresa com relação às estratégias, às práticas de gestão de custos e aos aspectos demográficos. A maioria das questões pede indicação da intensidade com a qual concorda ou discorda da afirmativa. A categoria 5 [cinco] indica que o(a) Sr(a) concorda totalmente com a afirmação e a categoria 1 [um] que discorda totalmente. As afirmações não têm o propósito de identificar a resposta correta ou incorreta. Portanto, solicita-se que sejam respondidas com ampla liberdade, marcando a opção que melhor demonstre a realidade de sua empresa. Na questão 12 [doze] deve ser identificado o nome do software, caso seja utilizado. Informa-se que as respostas fornecidas serão tratadas com total sigilo e que, de maneira alguma, será feita qualquer análise individualizada de um questionário específico.

### ORIENTAÇÃO: UTILIZE ESSES PARÂMETROS PARA RESPONDER AS AFIRMAÇÕES A SEGUIR

5	4	3	2	1
Concordo totalmente	concordo	Não concordo, nem discordo	discordo	Discordo totalmente

#### [a] Estratégias

01. Na minha empresa as obras construídas são, principalmente, de alto padrão.

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

02. Na minha empresa a estratégia é de diferenciação (procurando surpreender os clientes), mesmo que isso implique custos mais elevados.

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

03. Na minha empresa a estratégia é de baixo custo, procurando oferecer os menores preços do mercado.

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

04. Na minha empresa a estratégia é de enfoque, procurando atender mercados que demandem produtos específicos.

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

05. Na minha empresa é realizada ampla e detalhada pesquisa para obtenção de informação dos preços dos insumos (CUB, INCC, preço do aço, preço do cimento, taxa de mão-de-obra, preço do acabamento, etc.).

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

06. Na minha empresa, no processo de planejamento de nova obra, acompanhamos (seguimos) as melhores práticas dos nossos concorrentes (*benchmarking*) do setor com relação aos custos, prazos, qualidade, etc.

☐ 5 ☐ 4 ☐ 3 ☐ 2 ☐ 1

07. Na minha empresa, os custos pré-venda são, cuidadosamente, planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

08. Na minha empresa, os custos pós-venda são, cuidadosamente planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

### [b] Práticas de Gestão de Custos

09. Na minha empresa a contabilidade é:

9.1 Fiscal ☐ SIM ☐ NÃO Feita inteiramente na empresa ☐ SIM ☐ NÃO

9.2 Custos ☐ SIM ☐ NÃO Feita inteiramente na empresa ☐ SIM ☐ NÃO

10. Na minha empresa o custo de cada obra é obtido através da utilização do(s) seguinte(s) método(s) de custeio:

Método de custeio	Definição
<input type="checkbox"/> 1.Variável	Somente os custos variáveis (diretos e indiretos) são custos da obra.
<input type="checkbox"/> 2.Absorção	Todos os custos (diretos e indiretos, variáveis e fixos) são custos da obra, sendo que os indiretos são atribuídos a obra por rateio.
<input type="checkbox"/> 3.ABC (Baseado em atividades)	Todos os custos (diretos e indiretos, variáveis e fixos) são custos da obra, sendo que os indiretos são atribuídos a obra por divisão das atividades
<input type="checkbox"/> 4.Outros. Especifique: _____	
<input type="checkbox"/> 5.Não sei responder	

### ORIENTAÇÃO: UTILIZE ESSES PARÂMETROS PARA RESPONDER AS AFIRMAÇÕES A SEGUIR

5	4	3	2	1
Concordo totalmente	concordo	Não concordo, nem discordo	discordo	Discordo totalmente

11. A minha empresa efetua planejamento (estratégico e orçamento) e acompanha mensalmente os resultados (real x orçado).

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

12. Na gestão de custos de minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações detalhadas e individualizadas sobre o custo das obras (materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos), sempre que necessário.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

13. Na minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total), individualizada por obra.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

14. Na minha empresa a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas deduzidas do custo variável total) individualizada por obra.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

15. Na minha empresa, quando planejo uma nova obra, efetuo um orçamento detalhado dos custos.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

16. Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), ao longo de toda sua execução.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

17. Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparo com o orçado ao longo de toda sua execução.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

18. Na minha empresa, utilizo as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle das obras.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

19. Na minha empresa, as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) são úteis para o planejamento, gestão e controle das obras.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

20. Na minha empresa, utilizo sistema de informações de custos paralelamente à contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle das obras.

☐ 5      ☐ 4      ☐ 3      ☐ 2      ☐ 1

Software:

### [c] Porte, segmento de atuação, empresa e respondente

21. A minha empresa é de porte:

☐ 1.Micro      ☐ 2.Pequena      ☐ 3.Média      ☐ 4.Grande      ☐ 5.Não sei

22. A minha empresa atua no(s) seguinte(s) segmento(s) da construção:

- |  |   |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> 1.Estruturas metálicas e instalações industriais    | <input type="checkbox"/> 6.Infra-estrutura (rodovias, saneamento, pontes) |
| <input type="checkbox"/> 2.Edificações públicas                              | <input type="checkbox"/> 7.Edificações Residenciais                       |
| <input type="checkbox"/> 3.Edificações comerciais, industriais e de serviços | <input type="checkbox"/> 8.Incorporação e venda de imóveis                |
| <input type="checkbox"/> 4.Projetos de engenharia e arquitetura              | <input type="checkbox"/> 9.Empreitada de mão-de-obra                      |
| <input type="checkbox"/> 5.Empreitada de serviços                            | <input type="checkbox"/> 10.Outros. Quais? _____                          |

23. Empresa respondente

24. Data de fundação

e-mail


**RESPONDA O QUADRO 25 SOMENTE SE FOR PROPRIETÁRIO/SÓCIO DA EMPRESA**
**25. Informações sobre o PROPRIETÁRIO/SÓCIO da empresa**
**SEXO** ☐ MASCULINO ☐ FEMININO

**ENGENHEIRO** ☐ SIM ☐ NÃO

**OUTRA GRADUAÇÃO, QUAL?** ☐ SIM ☐ NÃO 
**PÓS-GRADUAÇÃO, QUAL?** ☐ SIM ☐ NÃO 
**IDADE** 
**RESPONDA O QUADRO 26 SOMENTE SE FOR FUNCIONÁRIO DA EMPRESA**
**26. Informações sobre o FUNCIONÁRIO da empresa**
**SEXO** ☐ MASCULINO ☐ FEMININO

**ENGENHEIRO** ☐ SIM ☐ NÃO

**OUTRA GRADUAÇÃO, QUAL?** ☐ SIM ☐ NÃO 
**PÓS-GRADUAÇÃO, QUAL?** ☐ SIM ☐ NÃO 
**IDADE** 
**Comentários:**

